"أثر تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على محتوى القوائم المالية والوعاء الضريبي في الشركات المساهمة العامة الأردنية"

"The Effect of Applying Fair Value Accounting on Intangible Assets on Content of Financial Statement & Tax Base in Jordanian Public Shareholding Corporations"

إعداد

ماجد عبد المجيد قباجة

إشراف

الأستاذ الدكتور بشير البنا

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات منح درجة دكتوراه فلسفة في الدراسات الإدارية والمالية العليا

تخصص محاسبة

كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا

جامعة عمان العربية للدراسات العليا

اذار ، 2009

التفويض

أنا ماجد عبد المجيد قباجة أفوض جامعة عمان العربية للدراسات العليا بتزويد نسخ من اطروحتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

الاسم : ماجد عبد المجيد محمد قباجة

التوقيع:

التاريخ: ٢٤/٢/٢٠٠٩

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الاطروحة وعنوانها " **أثر تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على محتوى القوائم المالية والوعاء الضريبي في الشركات المساهمة العامة الأردنية"**

وأجيزت بتاريخ ٤/ ٢ / ٢٠٠٩

أعطاء لجنة المناقشة : **التوقيع**

الاستاذ الدكتور محمد ابو صالح .... رئيساً ....

الاستاذ الدكتور بشير عبد العظيم البنا ..... عضواً ومشرفاً ....

الدكتور علي عبد القادر ذنيبات.. .... عضواً ....

الدكتور محمد عبد الفتاح العشماوي...... عضواً ....

شكر وتقدير

أشكر اللة سبحانه وتعالى الذي ألهمني الطموح وسدد خطاي.
وأتقدم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ الدكتور بشير البنا الذي أشرف على هذا العمل ولم يبخل بجهد أو نصيحة وكان مثالا للعالم المتواضع. وأشكر الأستاذ الدكتور محمد أبو صالح الذي أبدى الكثير من النصح حول المعالجة الإحصائية.
أشكر كذلك الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الإطروحة. ولا يفوتني أن أشكر والدي لدعمه المتواصل لي لأكمال دراستي،و أشكر والدتي التي كانت تتمنى أن تراني بينكم الأن لمناقشة هذه الأطروحة. وأشكر زوجتي التي صبرت علي طول فترة إعدادي لهذه الأطروحة، وأولادي الذين قصرت معهم بسبب انشغالي عنهم في إعداد هذا البحث. وأشكر أخوتي وأخواتي على الدعم المعنوي الذي قدموه لي. وأخيرا أتقدم بالشكر إلى الدكتور علي الدوغجي على إشرافه على خطة البحث والمراحل الأولى من هذه الأطروحة، فله مني كل الشكر والتقدير.

الإهداء

أهدي هذه الأطروحة إلى:

- والدي الذي رباني صغيرا ورعاني كبيرا .
- روح والدتي الطاهرة التي كانت تتمنى لي إكمال دراستي العليا والتي وإن كانت غائبة فهي في وجداني .
- زوجتي رمز الحب والتضحية.
- أولادي وبناتي رولا وهبة و مراد وعبد المجيد وغادة.
- أخواني د. محمد وأمجد وماهر واسامة.
- أخواتي سمية وحنان ومنال وسوسن ورانيا والاء.

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة

قائمة الجداول

قائمة الملاحق

الرقم	المحتوى	الصفحة
1-	إستبانة الدراسة	212

أثر تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على محتوى القوائم المالية والوعاء الضريبي في الشركات المساهمة العامة الأردنية

إعداد

ماجد عبد المجيد قباجه

إشراف

الاستاذ الدكتور بشير البنا

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر استخدام "المحاسبة عن القيمة العادلة" للأ صول المعنوية على محتوى القوائم المالية والوعاء الضريبي في الشركات المساهمة العامة الأردنية. وبناءً على ذلك تمت صياغة فرضيتين للدراسة الاولى "لا يوجد أثر لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على محتوى القوائم المالية، والثانية "لا يوجد أثر لتطبيق"المحاسبة عن القيمة العادلة" للأصول المعنوية على "الوعاء الضريبي. أما من حيث **متغيرات الدراسة** فتمثلت بالمتغير المستقل وهو "المحاسبة عن القيمة العادلة" للأصول المعنوية، والمتغيرات التابعة وهي محتوى القوائم المالية و الوعاء الضريبي.

أما من حيث نوع الدراسة فهي دراسة وصفية ميدانية تحليلية **أما مجتمع الدراسة فتكون من** الشركات المساهمة العامة الأردنية ومن مقدري ضريبة الدخل في دائرة ضريبة الدخل. أما **عينة الدراسة** فقد تم استخدام أسلوب العينة الطبقية العشوائية لاختيار عينة الدراسة. وقد تم استخدام مصادر البيانات الثانوية بالإضافة الى مصادر البيانات الأولية وهي الاستبانة والمقابلة الشخصية، وتم التأكد من صدق هذا المقياس و ثباته ولغايات اختبار فرضيات الدراسة، فقد تم استخدام إختبار T وتحليل الارتباط وتحليل التباين الأحادي لتحديد فيما إذا هناك تأثير للمتغير المستقل على المتغيرات التابعة، وبالتالي قبول أو رفض فرضيات الدراسة. **<u>وتوصل الباحث الى مجموعة من النتائج أهمها:</u>**

هناك مزايا وهناك عيوب لتطبيق "المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية. وهناك عوامل عديدة تساعد على تطبيقها في الشركات المساهمة الأردنية. كما بينت الدراسة أنه يوجد تأثير للمتغير المستقل "المحاسبة عن القيمة العادلة"على محتوى القوائم المالية والوعاء الضريبي.كما بينت أن هناك تعارضاً ما بين بعض مواد قانون ضريبة الدخل الأردني والمعايير المحاسبية الدولية ومنها: إن القانون لا يعترف بالخسائر الفعلية المتحققة عند بيع الأصول المعنوية .كما اعتبر القانون أن كل المبالغ المقبوضة من بيع أو تاجير الاصول المعنوية (وليس الأرباح المتحققة) هي ايرادات خاضعة للضريبة.كما أنه لا يعترف بالخسائر الناجمة عن انخفاض قيمة هذه الأصول بموجب المعيار المحاسبي رقم (36).كما أن مدة إطفاء هذه الأصول بموجب القانون لا تتوافق مع المعايير المحاسبية.وأخيراً لايسمح القانون بإطفاءهذه الأصول بناءً على القيمة العادلة. **<u>أما أهم توصيات الدراسة فكانت كما يلي:</u>**

1- ضرورة تطبيق "المحاسبة عن القيمة العادلة" للأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية (مع مراعاة أن تحدد هذه القيمة من جهات فنية متخصصة محايدة وتحت إشراف حكومي مع وجود صلاحية للقضاء للنظر بالخلافات حولها. 2- ضرورة التفكير الجدي من قبل القائمين على علم المحاسبة والتشريعات المتعلقة بها في دعم تطبيق القيمة العادلة على الأقل جنبا الى جنب مع مبدأ "التكلفة التاريخية" لحين التغلب على أغلب معوقات تطبيق القيمة العادلة.3- ضرورة قيام المشرعين لعلم المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية بدراسة إمكانية الاعتراف بالأصول المعنوية المولدة داخليا لكون عدم الاعتراف بها يؤثر على محتوى القوائم المالية .4-يوصي الباحث بإجراء بعض التعديلات على قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ بحيث تسمح بما يلي :أ- إخضاع الأرباح المتحققة من بيع الأصول المعنوية للضريبة وليس كل المبالغ المقبوضة.ب- ضرورة الاعتراف بالخسائر المتحققة عند بيع هذه الأصول .ت- السماح باستخدام "المحاسبة عن القيمة العادلة" للأصول المعنوية عند قياسها وإطفاؤها .ث- أن يسمح القانون بالاعتراف بالخسائر الناجمة عن إنخفاض قيمة هذه الأصول في حال انخفاضها بموجب المعيار المحاسبي رقم (36).

ج- إعادة النظر في مدة إطفاء هذه الأصول التي فرضها القانون وهي (10 سنوات) لتتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية. 5-ضرورة إعداد قوائم مالية بناءً على القيمة العادلة تتضمن المكاسب والخسائر بما فيها الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للأصول بما فيها الأصول المعنوية، بالإضافة إلى القوائم المعدة وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

The Effect of Applying Fair Value Accounting on Intangible Assets on Content of Financial Statement & Tax Base in Jordanian Public Shareholding Corporations

Prepared by
Majed Abed almajid Qabajeh

Supervised by
Professor Basheer Albana

Abstract

The purpose of this study is to clarify the effects of using “Fair value Accounting” on Intangible assets on “Financial Statements Content” and the tax base of the Jordanian public shareholding corporations.
Accordingly, two hypotheses of the study have been formulated the first of which is that there is" no effect of applying fair value accounting” on intangible assets on the “content of financial statements” ,and the second says that there is no effect of applying fair value accounting” on intangible assets on the “tax base”.
The study variable are represented by the independent variable which is the “fair value accounting” on intangible assets and the dependent variables which contains “financial statements content” and a “tax base".
Concerning the type of this study, it is an analytical descriptive field one..
The Population of this study is Public shareholding corporations and Income tax evaluators in the Income Tax Department.
Random class sample method was used in accordance with statistical laws that identify typical size of the sample.
Concerning study tools, two types of which were used: secondary data sources and primary data sources in addition to questionnaires and personnel interview. the precision and the stability of the questioner have been tested and proved to be right.
Concerning hypotheses` testing, correlation analysis, the simple line regression and "T" test were used to identify the effect and the relation ship between the independent variable and the dependent ones and accordingly accept or reject the hypotheses of the study.

The researcher has reached various significant results as follow:

There are advantages and disadvantages of the application of “fair value accounting” of the Intangible Assets and there are many factors which help in the application of “fair value accounting” of the intangible assets. Also, there is an effect and a relationship between the independent variable " Fair value Accounting" and the dependent variable "content of Financial Statements" and tax base. Finally, there is a contradiction between Jordanian tax law and international accounting standards. For example , the law doesn't recognize the losses of sales of intangible assets or the losses of impairments of these assets. Also, the amortization period doesn’t comply with international accounting standards. Finally, such law doesn't consider the profits of sales of intangible assets be subjected to tax but it considers all revenues of such as a sale be subjected to tax.

<u>The main significant recommendations were:</u>

-The necessity of implementation of “Fair Value Accounting” on intangible assets in the Jordanian public shareholding corporations, (taking into account that this value should be specified by neutral specialized technical bodies under the supervision of government and subjected to judicial authorities in case of differences)

-The necessity of serious thinking by specialists in accounting and legislations related to it in the support of applying “Fair Value” at least together with the principle of “historical cost” until overcoming the obstacles of applying “Fair Value”

- The researcher recommends reforming the Jordanian applied Income Tax Law to allow:

a- using “fair value accounting” on intangible assets and depletion” expenses in accordance with “fair value” that makes the law consistent with international accounting standards .

b- recognizing the losses of sales of intangible assets or the losses of impairments of these assets. c-

revise the amortization period to be complied with international accounting standards.

d- consider the profits of sales of intangible assets be subjected to tax

-Finally, to prepare financial statements according to fair value accounting in addition to traditional statements.

الفصل الأول

خلفية الدراسة

- المقدمة
- مشكلة الدراسة
- عناصر الدراسة
- فرضيات الدراسة
- متغيرات الدراسة
- نموذج الدراسة
- المفاهيم والتعريفات الاجرائية
- أهمية الدراسة
- حدود الدراسة

الفصل الأول

خلفية الدراسة

مقدمة

إن المبدأ الأكثر شيوعاً في قياس الأصول هو مبدأ التكلفة التاريخيــة ، ويــرى كيــسو وويجانت (Kieso & Weygandt,1999,P.49)أن التكلفة التاريخية ليست أساســا للقيــاس المحاسبي فقط وإنما هي إبتداء أحد المبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

وتقوم التكلفة التاريخية على العديد من الافتراضات أهمهااستقرار وثبات القوة الــشرائية للنقود والقابلية للتحقق، حيث إن التكلفة التاريخية تمثل نفقة قد تحققــت ومؤيــدة بالمــستندات (belkaoui,2000,p.446) .وفي ظل هذه الافتراضات فإن من أهم الآثار المترتبة على تقييم الأصول بالتكلفة التاريخية في ظل الإرتفاع المستمر للأسعار هو إظهار قيمة هذه الأصول بأقل من قيمتها الجارية والتي تمثلها القيمة السوقية، حيث يؤدي ذلك إلى إنخفاض أقساط الإهــتلاك والإطفاء للأصول، مما قد يظهر أرباحــاً وهميــة يتوجــب عليهــا ضــرائب غيــر حقيقيــة (النقيب،2004، ص.393). مما قد يؤثر على محتوى القوائم المالية (الميزانية وقائمة الــدخل)، ومما قد يؤثر ايضاً على الوعاء الضريبي الخاضع لضريبة الدخل .

مما تقدم وبهدف التغلب على الآثار السلبية الناتجة عن تطبيق التكلفــة التاريخيــة قــدم الباحثون في النظرية المحاسبية محاسبة القيمة العادلة (المعموري ،2006 ،ص.9) وفي ظــل الأهمية المتزايدة للأصول المعنوية مقارنة مع الأصول الملموسة، وفي ظل التضخم الذي حدث في أعوام الستينات والسبعينات أظهر مبدأ التكلفة التاريخية عجزه عن تصوير الوضع المــالي الحقيقي للشركات مما فسح المجال للتوسع فــي اســتخدام القيمــة العادلــة (truong & zijl

2005,p.2) . وتضاعف الاهتمام بالأصول المعنوية وحقوق الملكية الفكرية في الأردن بعد انضمامها لمنظمة التجارة العالمية عام 1999. (الخشروم ، 2005، ص . 5) .

وبعد الإطلاع على عينة من ميزانيات الشركات المساهمة العامة الأردنية لعام 2006 تبين أن بعض هذه الشركات لديها موجودات معنوية ، وتم الاعتراف بها في الميزانية إستناداً إلى مبدأ التكلفة، ومن هذه الشركات شركة الفوسفات الأردنية و شركة الإتصالات الأردنية .

ومن أهم ما لاحظه الباحث هو وجود العديد من إتفاقيات الإمتياز بين جهات حكومية وشركات أردنية لكونها تشرف على خدمات أو تتعامل بسلع إستراتيجية ،حيث إن هذه الإتفاقيات تمنح العديد من المزايا والمنح لهذه الشركات بهدف دعم هذه السلع و الحفاظ على استقرار أسعارها بما يخدم المصلحة الوطنية، وأهم هذه المنح هو إعفاء هذه الشركات من الرسوم الجمركية والضرائب الأخرى على مستورداتها،وعلى الرغم من أن هذه المنح تقدر حسب السجلات الرسمية بحوالي مليار دينار خلال الفترة 2002- 2006 الا أن هذه الشركات لم تعترف بهذه المنح أو الإمتيازات في قوائمها المالية. ومن هذه الشركات شركة مصفاة البترول الأردنية و شركة الكهرباء الأردنية و شركة محافظة إربد و شركة البوتاس العربية وجميعها شركات مساهمة عامة.

مما تقدم ونظراً لأهمية الأصول المعنوية المتزايدة في الوقت الحاضر وحيث إن عدم الإعتراف بالأصول المعنوية في القوائم المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية، أو الإعتراف بها إستناداً إلى مبدأ التكلفة التاريخية وعدم استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة عند تقييم هذه الأصول، يؤدي في ظل التضخم والإرتفاع المستمر للأسعار إلى إظهار هذه الأصول بأقل من قيمتها الحقيقية في القوائم المالية، مما يعني تخفيض المصاريف المتعلقة بها وأهمها إطفاءات هذه الأصول ، مما يؤدي إلى إظهار أرباح وهمية يستحق عليها ضريبة غير حقيقية

(النقيب، 2004، ص.394)، مما قد يؤثر على محتوى القوائم المالية وعلى الوعاء الـضريبي الخاضع لضريبة الدخل لتلك الشركات، لذلك ستهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة "للأصول المعنوية المشمولة بمعيار المحاسبة الدولي رقم (38) بما في ذلك الشهرة المشمولة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3)" على محتـوى القـوائم المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية ،كما ستهدف الدراسة إلى بيان أثر تطبيق المحاسـبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على الوعاء الضريبي الخاضـع لـضريبة الـدخل لتلـك الشركات.

مشكلة الدراسة :

لاحظ الباحث أن الشركات المساهمة العامة الأردنية تعتمد مبدأ التكلفة التاريخية عند قياس الأصول المعنوية أحياناً ، ولا يتم الإعتراف بها في القوائم المالية أحياناً أخرى، وحيث أن عدم الاعتراف بهذه الأصول أو استخدام مبدأ التكلفة وعدم استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة عنـد قياسها، قد يؤثر على محتوى القوائم المالية والوعاء الضريبي في هذه الشركات لذلك سـيكون الغرض من هذه الدراسة هو بيان أثر استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصـول المعنويـة على محتوى القوائم المالية والوعاء الضريبي الخاضع لضريبة الدخل للشركات المساهمة العامة الأردنية .

عناصر الدراسة :

ويتحقق الغرض من الدراسة من خلال الإجابة عن الأسئلة التالية :

1. هل يوجد أثر لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية علـى محتـوى القوائم المالية للشركات المساهمه العامة الأردنية ؟

2. هل يوجد أثر لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنويـــة علـــى الوعـــاء الضريبي للشركات المساهمه العامة الأردنية ؟

فرضيات الدراسة :

1- لا يوجد أثر لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على محتوى القوائم المالية للشركات المساهمه العامة الأردنية عند مستوى دلالـــة إحـــصائية 0.05 (α= 5%).

2- لا يوجد أثر لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنويـــة علـــى الوعـــاء الضريبي للشركات المساهمه العامة الأردنية عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 (α= 5%) .

علماً بأن المتغير المستقل هو القيمة العادلة للأصول المعنوية ، والمتغيرات التابعة هـــي محتوى القوائم المالية (قائمة المركز المالي وقائمة الدخل) والوعاء الضريبي الخاضع لضريبة الدخل للشركات المساهمة العامة الأردنية .

متغيرات الدراسة:

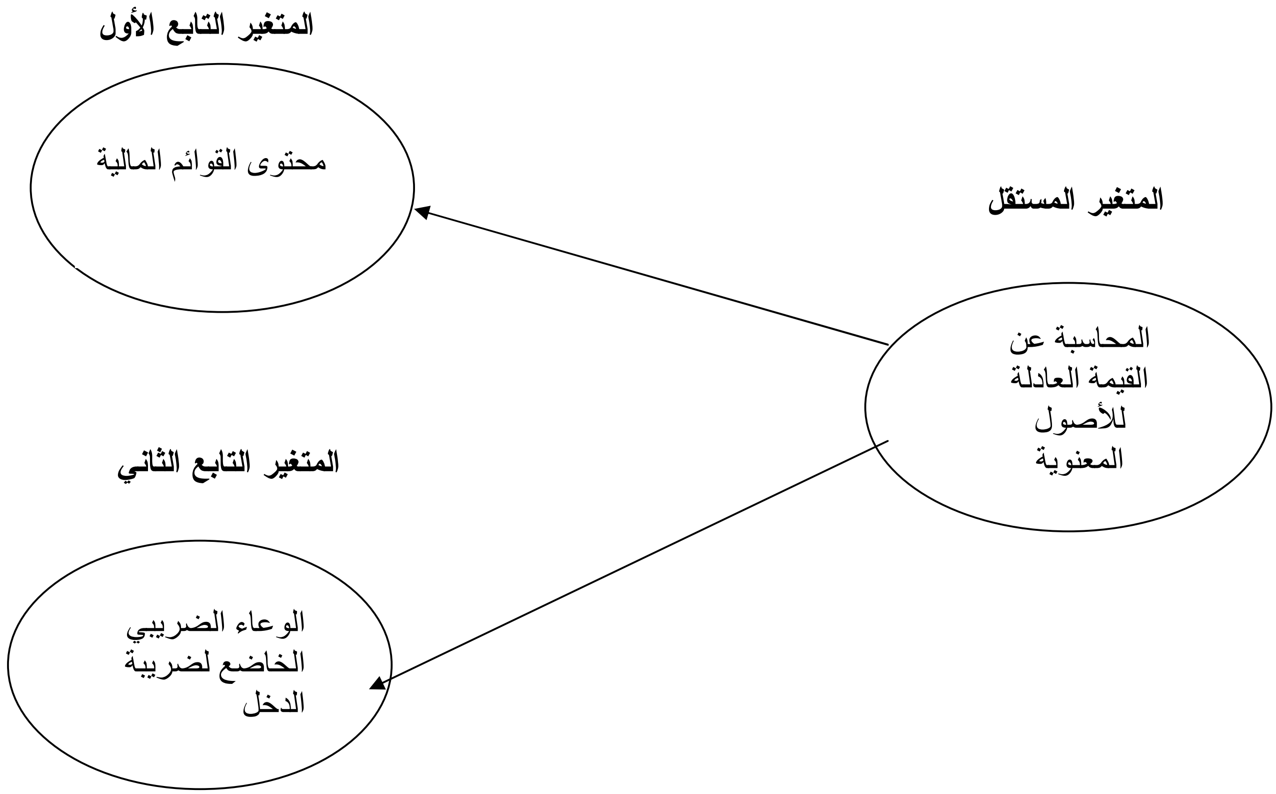
- **المتغير المستقل :**المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية .

- المتغيرات التابعة وتشمل :

1 - محتوى القوائم المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية (قائمة المركز المالي وقائمـــة الدخل) .

2 - الوعاء الضريبي الخاضع لضريبة الدخل للشركات المساهمة العامة الأردنية .

نموذج الدراسة :



المفاهيم والتعريفات الإجرائية

محتوى القوائم المالية: لغايات هذه الدراسة يقصد بمحتوى القوائم المالية " الأصول، و حقوق الملكية، و الأرباح المصرح عنها في قائمة الدخل، و الوعاء الضريبي الخاضع لضريبة الدخل.

الوعاء الضريبي : ما يتبقى من الدخل الصافي أو مجموع الدخول الصافية بعد تنزيل الإعفاءات والخسارة المدورة من السنة و/أو من السنوات السابقة والتبرعات ، وكما هو منصوص عليها في قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ . (الضرائب ومحاسبتها،أبو نصار وآخرون،2003، ص.50)

الأصول المعنوية : هي أصول قابلة للتحديد وغير مالية بدون وجود مادي ملموس.المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008 ترجمة (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،2008 ،ص.1867).

القيمة العادلة : هي المبلغ الذي يمكن مقابله إستبدال ذلك الأصل بين أطراف مطلعة ، وراغبة في عملية بين أطراف محايدة . المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008 ترجمة (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،2008 ،ص.1867).

القيمة العادلة : هي القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد الإلتزام بها بين أطراف راغبة وذات معرفة من خلال عملية تبادل حقيقية (Epstein & Mirza,2000,p.121).

الموثوقية : الصفة النوعية والتي تؤكد أن المعلومات يمكن الإعتماد عليها ، وأنها خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الإعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه. المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008 ترجمة (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،2008 ،ص.79).

التمثيل الصادق : أن تكون المعلومات تمثل بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها. المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008 ترجمة (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،2008 ،ص.79).

قابلية المقارنة : الصفة في المعلومات تمكن المستخدمين من إجراء المقارنة بين القوائم المالية للمنشأة على مرور الزمن ، بالإضافة إلى المقارنة مع القوائم المالية للشركات الأخرى . المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008 ترجمة (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،2008 ،ص.81).

صافي القيمة البيعية : القيمة المتحققة من بيع الأصل في عملية تفاوضية بين أطراف راغبة وذات معرفة ، مخصوماً منها مصاريف التخلص من الأصل . (Deloitte Touche Tohmatsu 2003, p. 1) .

صافي القيمة القابلة للتحقق : كمية النقود المتوقع الحصول عليها من الأصل في حالته الطبيعية مطروحاً منها تكاليف التحويل إلى نقود . (Epstein & Mirza, 2000, p. 123).

الملاءمة : الصفة في المعلومات التي تؤثر في قرارات المستخدمين ، وتساعدهم على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو تأكيد أوتصحيح تقييماتهم الماضية . المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008 ترجمة (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،2008 ،ص.78).

أهمية الدراسة : تنبع أهمية هذه الدراسة من أنها :

1. ندرة الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المحاسبة عن القيمة العادلة وعلاقتها بالمحاسبة الضريبية، حيث إن الدراسات السابقة تناولت المحاسبة عن القيمة العادلة أو تناولت المحاسبة الضريبية كلاً على حدة، بينما هذه الدراسة تناولت كلا الموضوعين و بينت العلاقة بينهما .
2. ستبين هذه الدراسة فيما إذا كان هناك أثر لاستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على القوائم المالية ، والوعاء الضريبي الخاضع لضريبة الدخل للشركات موضوع الدراسة،مما يفتح المجال أمام إدارات هذه الشركات لدراسة إمكانية تبني محاسبة القيمة العادلة كبديل عن مبدأ التكلفة التاريخية عند تقييم هذه الأصول .
3. وستكون لهذه الدراسة أهمية كبيرة في مجال توعية مستخدمي القوائم المالية الخارجيين والداخليين في الشركات موضوع الدراسة، فيما يتعلق بموضوع البحث وهو القيمة العادلة للأصول المعنوية .

4. كما سيستفيد من نتائج هذه الدراسة دائرة ضريبة الدخل ، مما قد يجعلهـا تـصدر أو تعـدل التشريعات بما يتناسب مع نتائج هذه الدراسة بعد أن تبين هذه الدراسة أثر استخدام المحاسـبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على الوعاء الضريبي الخاضع لضريبة الدخل .

5. ومما يزيد من أهمية هذه الدراسة أنها تناولت موضوعاً بدأ العالم بأسره يهتم به وهو الأصول المعنوية من خلال الإهتمام العالمي بحقوق الملكية الفكرية، والذي يعتبر بعضها جـزء مـن الأصول المعنوية (مثل العلامات التجارية ، و حقوق التراخيص والإستخدام ...الخ).

6. ومما يزيد من أهمية هذه الدراسة أيضا هي أنها ستحاول أن تحدد معوقات تطبيق القيمة العادلة لدى الشركات موضوع الدراسة ، مما يفتح المجال أمام الجهات المختصة في الأردن لدراستها ومحاولة إيجاد الحلول الناجعة لها .

7. كما أن هذه الدراسة وعلى حد علم الباحث هي الدراسة الأولى التي تقتصر على دراسـة أثـر استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على محتوى القوائم الماليـة و الوعـاء الضريبي للشركات المساهمة العامة الأردنية .

8. وأخيراً فإن هذه الدراسة لها أهمية خاصة من حيث فتح المجال أمام المزيـد مـن الدراسـات المتخصصة حول هذا الموضوع الهام والجديد على مجتمع الدراسة نفسه و على غيـره مـن المجتمعات،مما يساعد إدارات الشركات على إتخاذ القرار بالتحول إلى المحاسبة عـن القيمـة العادلة أو الإستمرار في تطبيق مبدأ التكلفة بناءً على نتائج هذه الدراسات .

حدود الدراسة :

1- عينة الدراسة تمثل الشركات المساهمة العامة الأردنية ، وبالتالي فإن نتائج هذه الدراسة يمكن تعميمها على مجتمع الدراسة فقط .

الطريقة والإجراءات

أولاً : نوع الدراسة

إن هذه الدراسة تعد دراسة وصفية تحليلية لآراء مقدري ضريبة الدخل والمحاسبين والمديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة ، وذلك لمعرفة أثر متغير الدراسة المستقل وهو القيمة العادلة للأصول المعنوية على المتغيرات التابعة، الأول وهو محتوى القوائم المالية ، والثاني وهو الوعاء الضريبي .كما تعتبر هذه الدراسة دراسة ميدانية حيث لجأ الباحث إلى إجراء مقابلات شخصية مع (15%) من أفراد العينة ، من مقدري ضريبة الدخل والمحاسبين في الشركات التي أختيرت من ضمن عينة الدراسة.

ثانيا : مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من :-

1- الشركات المساهمة العامة المسجلة والعاملة رسمياً في المملكة الأردنية الهاشمية كما هي في 2006/12/31 ، وعددها (214) وذلك حسب منشورات بورصة عمان ضمن كتيب " التوزيع القطاعي للشركات المدرجة ببورصة عمان".

2- مقدري ضريبة الدخل في دائرة ضريبة الدخل ويقدر عددهم ب(600) مقدر. وذلك للتعرف على آرائهم بخصوص مدى وجود تأثير لاستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على الوعاء الضريبي ومحتوى القوائم المالية للشركات موضوع الدراسة.

ثالثا :عينة الدراسة

لكون مجتمع الدراسة يتكون من مقدري ضريبة الدخل في دائرة ضريبة الدخل و من المحاسبين والمديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة المسجلة رسمياً في المملكة الأردنية الهاشمية كما هي في 2006/12/31 ،ولكون الشركات تتكون من فئات وقطاعات

مختلفة، بالإضافة الى مقدري ضريبة الدخل ، لذلك إختار الباحث عينة طبقية عشوائية حسب القوانين الإحصائية التي تحدد الحجم الأمثل للعينة ،بحيث تمثل مجتمع الدراسة وتمكن الباحث من تعميم نتائج دراسته على كامل مجتمع الدراسة مع احتمال ضئيل للخطأ لا يتجاوز (5%) .وكما هي موضحة في الفصل الثالث من هذه الأطروحة.

رابعاً : أدوات الدراسة

- **مصادر البيانات**

استخدم الباحث مصادر البيانات التالية:

1- **مصادر البيانات الثانوية** ، مثل المراجع والكتب والدوريات والمقالات والإنترنت والدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة ،بالإضافة إلى تشريعات مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) وتشريعات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، وتشريعات الضريبية في المملكة الأردنية الهاشمية وخاصة قانون ضريبة الدخل . بالإضافة إلى البيانات المنشورة في ميزانيات الشركات موضوع الدراسة.

2-**مصادر البيانات الأولية التالية** :-

أ- **المسح (الإستبانة)** : حيث قام الباحث بدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة من خلال إستبانة تم تصميمها باستخدام مقياس ليكارت Likert ، الذي يتدرج من (5،4،3،2،1) درجات بحيث تمثل على التوالي : (موافق بشدة ، موافق ،محايد ، غير موافق ، غير موافق بشدة) وراعى الباحث عند تصميم أسئلة الإستبانة أن تكون سهلة وإجاباتها غير نمطية ، وتم عرض الإستبانة على المختصين من أساتذة الجامعات ومشرف هذه الأطروحة للتأكد من صدق هذا المقياس وللتأكد من شموليتها وتمثيلها لكافة متغيرات الدراسة . وللتأكد من ثبات هذا المقياس تم إجراء إختبار ألفا كورونباخ

(Cronbach Alpha) ، كما تم حساب معامل الإتساق الداخلي باستخدام طريقة التجزئة النصفية للتأكد من ذلك.

ب- **المقابلة الشخصية ل(15%)من أفراد العينة** من مقدري ضريبة الدخل ومن المحاسبين والمديرين الماليين في الشركات موضوع الدراسة .

خامساً : طرق جمع البيانات

بعد تحديد حجم العينة وأفراد العينة التي تم إختيارها بطريقة طبقية عشوائية من مجتمع الدراسة المكون من الشركات المساهمة العامة الأردنية ، و مقدري ضريبة الدخل في دائرة ضريبة الدخل ،حيث تم توزيع الإستبانة على المختصين (مثل المحاسبين ، أو المديرين الماليين) في الشركات التي تم إختيارها ضمن العينة ، وكذلك على مقدري ضريبة الدخل الذين تم إختيارهم ضمن العينة بهدف جمع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة وفرضياتها . كذلك قام الباحث بمقابلة بعض أفراد العينة بهدف جمع المعلومات حول أسئلة الدراسة وفرضياتها.

سادساً: المعالجة الإحصائية وإختبار الفرضيات

قام الباحث باستخدام الإحصاء الوصفي ويشمل النسب المئوية والمتوسطات والمنوال والإنحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة، كما استخدم الإحصاء الوصفي لتحديد خصائص عينة الدراسة ،كما استخدم الباحث الإحصاء الإستدلالي مثل تحليل الإرتباط وتحليل الإنحدار الخطي البسيط وإختبار(T) لغايات إختبار الفرضيات وبالتالي قبولها أو رفضها ،علماً بأن الباحث استخدم برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات .

الفصل الثانـي

الإطار النظري والدراسات السابقة

أولاً- الإطار النظري

2-1 الإنتقادات الموجهه لمبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.

2-2 استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.

2-3 التكييف المحاسبي للأصول المعنوية.

2-4 القوائم المالية ومدى تأثر محتواها بالأساس المستخدم في القياس المحاسبي للأصول.

2-5 موقف التشريع الضريبي الأردني من قياس وإطفاء الأصول المعنوية وأثر ذلك على الوعاء الضريبي .

ثانيا – الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

2-1 الإنتقادات الموجهة إلى مبدأ التكلفة التاريخية(Historical Cost Principle) كأساس للقياس المحاسبي

2-1-1 مقدمة

يقوم مبدأ التكلفة التاريخية على افتراضات أهمها استقرار وثبات القوة الشرائية للنقود بالإضافة إلى مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات (Belkaoui,2000,P.446) .وبموجب هذا المبدأ يتم إثبات البند وفقاً لما يساويه من قيمة نقدية عند نشوئه وبصرف النظر عن أي تغيرات تطرأ على قيمة البند بالإرتفاع أو الإنخفاض و إبقائه كما هو عند تسجيله لأول مرة. (دهمش ،1995،ص. 38).

وهناك العديد من التعاريف لمبدأ التكلفة التاريخية نذكر منها :

1- تعريف Kieso : عرف Kieso التكلفة التاريخية بالنسبة للأصول بأنها :

"قيمة النقد أو شبه النقد التي تنفق في سبيل الحصول على أصل معين وإحضاره للموقع وتهيئته للاستعمال المقصود" (Kieso etal.,2003,P.501).

2- تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية كما وردت بمعيار المحاسبة الدولي رقم (38)

"مبلغ النقد أو معادلات النقد المدفوعة أو القيمة العادلة للمقابل الآخر المقدم لإمتلاك أصل في تاريخ إمتلاكه أو إنتاجه".

ويقترح الباحث التعريف التالي لمبدأ التكلفة التاريخية للأصول :

التكلفة التاريخية للأصول هي :"التكلفة الفعلية أو القيمة العادلة لما تضحي به المنشأة من النقد أو شبه النقد أو الأصول الأخرى والتي تنفق أو يضحى بها في سبيل الحصول على الأصل وتهيئته للاستعمال المقصود "

2-1-2 الانتقادات الموجهة إلى مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي

إن من أهم الإنتقادات الموجهه إلى مبدأ التكلفة التاريخية أنه يستخدم بشكل أساسي في قياس الأصول طويلة الأجل في تاريخ الحصول عليها بغض النظر عما تساوي هذه الأصول في الوقت الحاضر، وكلما يتقدم الزمن كلما يصبح القياس بعيداً عن الواقع مما يفقد عملية القياس مدلولها الاقتصادي، لأن هذا الأساس يفترض ثبات العوامل الاقتصادية المؤثرة في عملية القياس عموما وأداة القياس خصوصًا، ألا وهي النقد و هذه مسألة من الصعب تأمينها، إذ إن التذبذب في القوة الشرائية للنقود بسبب الإرتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار و آثار التضخم إستوجب ضرورة البحث عن بدائل جديدة و استخدامها كأساليب للقياس المحاسبي (النقيب ، 2004 ، ص. 342-343).

ومن أهم الآثار المترتبة على قياس الأصول بالتكلفة التاريخية في ظل الإرتفاع المستمر للأسعار ما يلي:(النقيب ، 2004 ،ص. 296-297).

1-إظهار قيمة الأصول عمومًا و الأصول طويلة الأجل خصوصًا بأقل من قيمتها الجارية و التي تمثلها القيمة السوقية.

2- يؤدي ذلك إلى إنخفاض أقساط الإهتلاك للأصول طويلة الأجل وإنخفاض أقساط الإطفاء للأصول المعنوية.

3- إن إنخفاض هذه المصاريف مع بقاء الإيرادات على حالها دون تغيير يؤدي حتمًا إلى إظهار أرباح وهمية غير حقيقية.

4-إن إظهار الأرباح الوهمية و الصورية سوف يؤدي إلى إستيفاء ضرائب عن أرباح لم تتحقق أصلاً.

5-كما يؤدي ذلك إلى توزيع جزء من تلك الأرباح الوهمية على حملة الأسهم.

6- إن توزيع الأرباح الوهمية و دفع ضرائب عن أرباح وهمية سوف يؤدي بطبيعة الحال إلى إستنفاذ و تقليص لجزء من رأس المال.

7- سوف يؤدي كل ما تقدم إلى نقص في حقوق ملكية المساهمين و هذا يعتبر مؤشرا سلبيًا للتعبير عن عدم قوة و كفاءة المركز المالي للشركة. مما يسبب إحجاماً لبعض المستثمرين الجدد و هروب الإستثمارات المتوقعة.

وقد وجهت بعض الإنتقادات لقائمة المركز المالي المعدة على أساس التكلفة التاريخية وبما يؤثر على إمكانية تحقق الفائدة من هذه القائمة ، وأهم هذه الإنتقادات (Epstein and Mirza, p.71-70,2001) ما يلي:-

1- إن التكلفة التاريخية لا تعكس على الأغلب القيمة الجارية وبالتالي لا تعبر قائمة المركز المالي كمؤشر للقيمة الإقتصادية للمنشأة وكذلك لا تصلح للتنبؤ بهذه القيمة .

2- إن تحديد القيمة الدفترية للعديد من الأصول يعتمد على التقدير المستند إلى الحكم الشخصي أحياناً ،مثل العمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل بما فيها الأصول المعنوية.

3- إهمال بنود ذات قيمة مالية للمنشأة مثل الشهرة المولدة داخلياً.

4- إهمالها وبشكل كبير للقيمة الزمنية لعناصر قائمة المركز المالي.

وأشار بعض الباحثين إلى أن أهم أوجه القصور في القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقــا لمبدأ التكلفة التاريخية تتلخص بما يلي:(النقيب ،2004 ، ص. 399) .

1- إن الأرباح التي تظهرها القوائم المالية للوحدات الإقتصادية ليست حقيقية .

2- إن تلك الأرباح التي تتضمنها القوائم المالية لا تكشف حجــم الأربـــاح أو الخـــسائر الناجمة بسبب إعتماد مقياس ثابت للوحدة النقدية كأساس للتسجيل المحاسبي .

3- إن مبدأ التكلفة التاريخية يفترض ثبات الوحدة النقدية دائما، لكن حقيقة الأمر غيــر ذلك بسبب تأثرها بالتغيرات التي تطرأ على العملات الأجنبية الأخرى على أقل تقدير

حتى وإن حدث لدى بعض الدول توجه في تثبيت سعر صرف العملة المحلية تجاه بعض العملات الأجنبية و هذا ما حدث منذ عدة سنوات في الأردن ، إذا تم تثبيت سعر صرف الدينار و أصبح يساوي (1.4107) تجاه الدولار الأمريكي ، لكن القيمة الحقيقية للدينار هي أقل من ذلك بسبب تقلبات القوة الشرائية للدولار ذاته .

4- إن الأرباح التي تتضمنها القوائم المالية لا تتجانس مع سياسة المحافظة علــى رأس المال و تطويره.

5- إن استخدام بعض مؤشرات التحليل المالي لقياس العائد، و بالــذات مؤشــر معــدل الاستثمار لم يعد سليماً و فعالاً.

و بين كارن نيلسون(Nelson,1996,p. 164) أن مبدأ التكلفة التاريخيـــة لا يعكـــس القيمـــة السوقية للبنوك للأسباب التالية:-

1- أن التكلفة التاريخية لا تعكس قيم السوق الحالية للعديد من البنود .

2- عدم إظهار بعض البنود في القوائم المالية بالرغم من وجود قيمة سوقية فعلية لها .

3- تجاهل قيمة صافي الأصول غير الملموسة (المعنوية) في العديد من الحالات .

ويبــــرر معارضــــو مبــــدأ التكلفـــة التاريخيـــة مـــوقفهم للأســـباب التاليـــة (أرسانيوس،2002،ص.153):-

1- أن التكلفة التاريخية تفشل في قياس الحقائق الإقتصادية السائدة في البيئة الماليـــة التـــي تعمل فيها المنشأة .

2- أن التكلفة التاريخية تفشل في توفير المعلومات الكافية عن المخاطرة والعائد الناتج عن عملية الإستثمار .

3- يصعب الإعتماد على التكلفة التاريخية كأساس للمحاسبة عن الأدوات المالية المستخدمة في تغطية المخاطر ، نظراً لعدم إعترافها بألارباح الناتجة عن تقلبات الأسعار ، ســواء أسعار الفائدة أو أسعار الصرف ، وتأجيل الإعتراف بهذه الأرباح للفترة التي تتحقق فيها فعلاً عند التصرف في هذه الأدوات .

كما وجه العديد من الإنتقادات لمبدأ التكلفة التاريخية من قبل مستخدمي المعلومات المنشورة في القوائم المالية ومنها (المجمع العربي للمحاسبين ، منهاج الأونتكاد ،2001 ، ص.433):

1- عدم مصداقية المعلومات المنشورة في قائمة المركز المالي ،نظراً لاستخدامها خليطاً من العناصر المقاسة بوحدات نقد ذات قوة شرائية مختلفة ضمن القائمة الواحدة .

2- عدم مصداقية صافي الأرباح الذي يظهر في قائمة الدخل ، حيث إنه ناتج عـــن مقابلـــة الإيرادات المقاسة بوحدة نقد ذات قوة شرائية حالية بالمصروفات المقاسة بخلـــيط مـــن الوحدات النقدية ذات القوة الشرائية المختلفة .

3- عدم ملاءمة المعلومات المحاسبية المحسوبة على أساس التكلفـــة التاريخيـــة لمتخـــذي القرارات، نتيجة لعدم واقعيتها وعدم بيانها الموقف المالي الحقيقي، ولقياسها غير السليم للأرباح .

ويشير(جعارات ،2004،ص. 99). بأنه وعلى الرغم من وجود مبررات لتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية إلا أن هناك مجموعة من الإنتقادات توجه إلى هذا المبدأ منها :

1- إن مبدأ التكلفة التاريخية يقوم على إفتراض ثبات الأسعار واستقرارها وعدم تغيرها وهذا إفتراض غير منطقي ، إذ إن الأسعار في تغير مستمر إستنادا إلى عوامل العرض والطلب ،وإفتراض ثبات الأسعار يعني إفتراض ثبات القوة الشرائية للنقود ، وهذا أيضا غير دقيق ، فالقوة الشرائية للنقود (التي تمثل عدد الوحدات التي يمكن شراؤها من سلعة معينة بوحدة نقد معينة في زمن معين) تتغير بإستمرار فهي تنخفض مع التضخم والعكس صحيح .

2- إن الإستمرار في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يعني استمرار دمج القيم المختلفة في القوائم المالية ،وهذا يعني أنه بموجب التكلفة التاريخية يتم قياس الأصول طويلة الأجل المسجلة بالتكلفة التاريخية مع الأصول المتداولة المسجلة بأكثر من طريقة أخرى كالقيمة القابلة للتحقق أو القيمة الجارية ، وليس هذا فحسب بل إن التكاليف التاريخية للأصول طويلة الأجل قد تكون أنفقت في فترات زمنية مختلفة بمستويات أسعار و قوى شرائية مختلفة.

3- يعتبر التمسك بمبدأالتكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية إبتعاداً عن التمثيل الصادق عما تمثله هذه الأرقام عند إعداد القوائم المالية ، فالأصول التي اشتريت منذ وقت بعيد و خاصة التي لا تخضع للإهتلاك كالأراضي التي ارتفعت أسعارها الجارية لا تزال تسجل بتكلفتها التاريخية عند اقتنائها ، فالمبلغ الذي تظهر به في القوائم المالية بعيد كل البعد عن حقيقتها و بذلك فإن المركز المالي يكون غير ممثل بصدق لما عليه المنشأة .

4- إن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية يظهر الأصول المسجلة إمامضخمة وإما مخفضة ، و تكون مضخمة إذا كان المبلغ المسجل للأصل يتضمن إنخفاضاً لم يتم الإعتراف به ، و تكون مخفضة إذا كان المبلغ المسجل به الأصل يتضمن إرتفاعاً لم يتم الإعتراف به ،وفي كلتا الحالتين فلا تتساوى التكلفة التاريخية مع التكلفة الجارية للأصل.

5- إن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى عدم إمكانية قياس الدخل الحقيقي للمنشاة ، حيث إن مفهوم الدخل الشامل وفقا لما ورد في نشرة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (6) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية، يعرف بأنه "التغير في حقوق الملكية (صافي الأصول) لمنشأة معينة خلال فترة زمنية معينة من العمليات والأحداث والظروف الأخرى من غير المالكين ،ويعتبر التغير الذي يطرأ على التكلفة التاريخية للأصول طويلة الأجل هو في حقيقتة تغير في حقوق الملكية ولكن لا يتم إثباته ، بدعوى أنه يرتبط بأصول لم تشترَ بغرض إعادة بيعها .

6- إهمال القيمة الشرائية للنقود حيث إن التكلفة التاريخية تهتم فقط بالتكلفة عندالاقتناء أي في وقت نشوء النفقة ،وحيث إن النفقات تنشأ بأوقات مختلفة وتكون فيها القوة الشرائية للنقود مختلفة إلا أن مبدأ التكلفة التاريخية يخلط بين هذه النفقات التي نشأت في أوقات مختلفة وبقوة شرائية مختلفة.

7- إن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية في ظل انخفاض أسعار الأصول يؤدي إلى تآكل رأس المال الذي يجب الحفاظ عليه ، وذلك بتوزيع أرباح تكون صورية في ذاتها ، حيث إن الأرباح لم يتم تخفيضها بمقدار الإنخفاض في الأصول ، ولعل تطبيق مبدأ الانخفاض في قيمة الأصول المعمرة، وفقا لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (36)، قد

قلل من التأثير السلبي لمبدأ التكلفة التاريخية على رأس المال، وذلك بعكس خسائر الإنخفاض في الأصول في دخل الفترة، وبالتالي الحفاظ على رأس المال من التآكل .

8- يترتب على تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية بالنسبة للأصول القابلة للإهتلاك، الوصول إلى القيمة الصفرية للأصل، مع عدم الاستغناء عن الأصل نظراً لاستمراره في تقديم الخدمات للمنشاة ، وهذا الأمر غير عملي وغير منطقي بإظهار الأصل بقيمة دينار واحد مثلاً ، لعدم إمكانية إهتلاكه بعد .

ويرى الباحث أنه وعلى الرغم من الإنتقادات العديدة التي توجه إلى التكلفة التاريخية إلا أنها تتميز عن غيرها من أساليب القياس بتوفر خاصية الموثوقية (الإعتمادية) Reliablility وتتضح أهمية هذه الميزة عند استخدام طرق القياس الأخرى ، فإذا ما استخدم سعر البيع الجاري فسوف نواجه بصعوبات كثيرة عند محاولة تحديد القيمة البيعية للأصل بدون أن يتم بيعه فعلاً ، فقد يكون لكل فرد في إدارة الحسابات رأي مختلف حول قيمة هذا الأصل ، وقد يكون لدى الإدارة رقم مختلف ، بالإضافة إلى أنه سوف يكون من الضروري تحديد هذه القيم البيعية بصورة متكررة (غالباً سنوياً)، حيث تقوم كل الشركات بإقفال حساباتها سنويا على الأقل . وهذه المهمة شاقة وستؤدي الى الوصول الى صافي دخل متأثر بصورة جوهرية بالآراء الشخصية حول العديد من الأصول الخاضعة للتقييم ، وسوف يتم توجيه نفس الإنتقادات أو إنتقادات مماثلة عند استخدام التكلفة الجارية أو التكلفة الإستبدالية أو القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية أو أي أساس آخر للقياس بخلاف مبدأ التكلفة .

فالتكلفة محددة ويمكن التحقق منها ، وبمجرد تحديدها تظل ثابتة طالما بقي الأصل في الخدمة ، وبذلك فهي تعتمد على معلومات دقيقة ومستندة إلى حقائق ، وبالتالي توافر بيانات موضوعية وقابلة للتحقق .وفي نفس الوقت ظهرت العديد من الإعتراضات على استخدام مبدأ التكلفة

التاريخية ، وتزداد حدة هذه الانتقادات في الفترات التي تتغير فيها الأسعار بصورة واضحة ففي مثل هذه الأوقات تصبح التكلفة متقادمة بمجرد تسجيلها ، ففي فترة إرتفاع أو إنخفاض الأسعار تصبح أرقام التكلفة الخاصة بالسنوات السابقة غير قابلة للمقارنة مع أرقام التكلفة الجارية . فعلى سبيل المثال بافتراض أن معدل التضخم 12% سنويا ، فإن السلعة التي يبلغ ثمنها (1,75) ديناراً ستكون تكلفتها حوالي (145) ديناراً بعد 39 سنه (حجاج،2007 ص. 79).لذلك بدأت الدعوات لإيجاد بديل عن مبدأ التكلفة التاريخية ،حتى أن معايير المحاسبة الدولية بدأت مؤخرا بالتوسع في استخدام القيمة العادلة بدلاً من مبدأ التكلفة التاريخية عند قياس الأصول.

ومن المعايير التي تسمح بتطبيق القيمة العادلة على سبيل المثال لا الحصر المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 (الممتلكات والمعدات) والمعيار المحاسبي الدولي رقم 38 (الأصول المعنوية) والمعيار المحاسبي الدولي رقم 39 (الأصول المالية) والمعيار المحاسبي الدولي رقم 40 (العقار الإستثماري) والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة).

وسيتم التطرق في الجزء التالي من هذا الفصل إلى مفهوم وتعريفات القيمة العادلة ، ومزايا وعيوب تطبيق هذا المفهوم، بالإضافة إلى ذلك سيتم التطرق إلى طرق تحديد القيمة العادلة.

2-2 استخدام القيمة العادلة(FAIR VALUE) كأساس للقياس المحاسبي

1-2-2 مقدمة

ظهرت مدرسة المحاسبة عن القيمة العادلة لمعالجة عيوب تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في ظل ظروف التضخم،حيث أدرك المحاسبون والباحثون في مجال النظرية المحاسبية أن الإعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية الذي يقوم على أساس مفاده ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد مع مرور الزمن في القياس المحاسبي، يؤدي إلى تقديم معلومات مضللة وذلك لإختلاف التكلفة التاريخية عن القيمة الجارية نتيجة لإرتفاع معدلات الأسعار ،الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة

الإعتماد على محتوى القوائم المالية المعدة إستناداً لذلك المبدأ،،ولمواجهة هذه التحـــديات قـــدم الباحثون في النظرية المحاسبية المحاسبة عن القيمة العادلة.(المعموري ،2006،ص.9).

وتعتبرالمحاسبة عن القيمة العادلة بالنسبة للإعتراف والقياس هو الأكثر إغراءً للمهنيـــين وواضعي المعايير بصفتة يعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة ، ويعتبرالمقياس الأفــضل والأكثر ملاءمة لإتخاذ القرارات ، بينما تستند مرجعية التكلفة التاريخية في التقرير عن البيانات المالية إلى معلومات تكون موثوقة بداية ، لكنها تصبح أقل موثوقية مع مـــرور الوقـــت ، ولا تتوافر فيها خاصية الملاءمة لإتخاذ القرارات بعد فترة من وقوع الحدث ، لأنها تكتفي بالإبلاغ عن السجل التاريخي للأصول والإلتزامات ، دون أن تقدم معلومات حديثة عن قيمها الحاضرة (مطر والسويطي ،2006 ،ص.8) .

كما أن المحاسبة عن القيمة العادلة تمتاز باعتماده على أسعار السوق الجارية كمقيـــاس عادل و ملائم للقيمة بشرط توافر سوق نشطة و منتظمة ، وأن تعتمد الأسعار الدارجـــة فيهـــا على معلومات صحيحة و موثوقة في ظل فرضية كفـــاءة الـــسوق(مطـــر والـــسويطي،2006 ،ص.9). وسيتناول الباحث فيما يلي مفهوم و أهداف القيمة العادلة بالإضافة إلى طرق تحديـــد القيمة العادلة وذلك على النحو التالي :

2-2-2 مفهوم القيمة العادلة

يهدف مفهوم القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ، بحيث يعترف بالدخل إما بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمن في المنشأة، أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشأة، وإن مفهـــوم القيمة العادلة يكون مبنياً على أساس أن المنشأة مستمرة في أعمالها لأجـــل غيـــر محـــدود، و

بالتالي فالقيمة العادلة لا تمثل المبلغ الذي سوف تتسلمه أو تدفعه المنشأة في عملية إجبارية أو تصفية غير إختيارية.(السعافين ،2005 ،ص. 13).

وهناك العديد من التعاريف للقيمة العادلة نذكر منها التعاريف التالية:

القيمة العادلة : عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) القيمة العادلة بأنها "هي المبلغ الذي يمكن مقابله إستبدال ذلك الأصل بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية بين أطراف محايدة" .

القيمة العادلة : " أفضل سعر يمكن أن تتم به عملية بيع العقار(في سوق مفتوح) بشكل تام وغير مشروط، أو العوض النقدي المقابل بتاريخ التقدير ، شريطة توافر عدة افتراضات أهمها أن طرفي عملية البيع يمتلكان معلومات كافية ويتصرفان بحرية دون أي إجبار (Dietrich etal.,2001).

وقد بين المعيار المحاسبي الدولي رقم (40) تفاصيل مكونات تعريف القيمة العادلة على النحو التالي :

أ- إن القيمة العادلة تتحدد بتاريخ معين وتبعا لتغير أحوال السوق من وقت لآخر .

ب-يشمل تعريف القيمة العادلة " أطرافا راغبة ومطلعة " ويقصد بذلك ما يلي :

- المشتري الراغب : هو المشتري المحفز على الشراء وليس المجبر علية ، أو المفرط في الرغبة في الشراء بأي سعر ، وهذا المشتري يقوم بالشراء وفقا لحقائق السوق الحالية وضمن توقعاته في هذا السوق ، وبالتالي فهو لا يدفع سعراً أعلى مما يتطلبه واقع السوق .
- البائع الراغب : هو البائع غير المجبر على البيع أو المفرط في الرغبة في البيع بأي سعر فهو بائع محفز لبيع ممتلكاته الاستثمارية بأفضل سعر يمكن الحصول عليه في السوق المفتوح بعد قيامه بإجراءات التسويق المناسبة ، أي أن تعرض الممتلكات

الإستثمارية في السوق بطرق ملائمة لبيعها بأفضل سعر ممكن ،وبحيث تكون فترة العرض قبل وقت كاف من تاريخ البيانات المالية ، لضمان لفت إنتباه عدد مناسب من المشترين المحتملين .

- الأطراف المطلعة : وتعني أن كلاً من المشتري الراغب والبائع الراغب على علم ودراية كافية بطبيعة ومواصفات الممتلكات الإستثمارية وإستخداماتها الفعلية والمتوقعة وحالة السوق بتاريخ قائمة المركز المالي .

4- يقصد "بعملية تجارية بحتة " الوارد بتعاريف القيمة العادلة " أن تتم عملية التبادل بين أطراف ولا تربطها علاقة محددة أو خاصة مؤثرة في تحديد السعر بشكل متفق عليه ، بل يتصرفان بإستقلالية .

ويرى الباحث أن تعريفات القيمة العادلة المختلفة تتضمن تأكيداً على مجموعة من الثوابت الواجب توافرها حتى تعتبر القيمة عادلة ومن أهم هذه الثوابت ما يلي :

- أن يتم تحديد القيمة العادلة بناءً على عملية تبادلية حقيقية (أي بإفتراض وجود عملية بيع حقيقية.(كما ورد في بعض التعاريف)
- أن البائع والمشتري مطلعين ، أي على علم ودراية بظروف السوق الخاص بالأصل المراد بيعه أو تبديله .
- البائع والمشتري مستقلان ولا يوجد مصلحة مشتركة بينهما من خلال عملية التبادل بحيث لا يتم رفع السعر أو تخفيضه بشكل مقصود .
- وجود سوق نشط تتم فيه عمليات التبادل بالشروط أعلاه .

ويرى الباحث أنه من الصعب تحقق هذه الثوابت مجتمعه كما يصعب التحقق من بعضها للأسباب التالية :

- إن إفتراض وجود عملية بيع حقيقية لغايات الاستئناس بها لتحديد القيمة العادلة للأصل المنوي تقييمه يعني توافر كل شروط عملية البيع، وغالباً لا يتوافر هذا الشروط إلا بوجود عملية بيع حقيقية فعلاً.
- إن افتراض وجود طرفين (بائع ومشتري) لا يتوافر الا في حالات التبادل الفعلي ،وهذا غالباً لا يحدث عند تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية .
- إن اشتراط التعريف توافر طرفين راغبين ، يلغي الحصول على القيمة العادلة من طرف مرتبط بالأصل ، كما يلغي الحصول على القيمة العادلة من طرف آخر .
- عدم القدرة على التحقق من إطلاع الطرفين ودرايتهما بظروف السوق بشكل معقول.
- عدم إمكانية تحديد فيما إذا كان هناك مصالح مشتركة بين طرفي عملية التبادل، بهدف تحقيق مصالح أحدهما أو كليهما بما في ذلك التأثير على السوق باتجاه محدد يخدمهما خاصة إذا ما كان أحد هذين الطرفين أو كلاهما من صناع السوق(Market – Maker).
- يكاد يكون السوق النشط محصوراً في أسواق بعض الأدوات المالية،وبعض الأصول المتداولة وبالتالي السوق النشط غير متوافر للأصول الملموسة والأصول المعنوية الأخرى.
- لم تحدد التعاريف كيفية التعامل مع القيم العادلة المختلفة والمتناقضة والتي قد يتم الحصول عليها عند قياس الأصول بموجب هذه التعاريف،حيث قد يتم الحصول على قيم مختلفة لنفس الأصل مما يفتح المجال للإدارة لإختيار القيمة التي تخدم مصالحها .

- يلاحظ من التعاريف السابقة للقيمة العادلة، وكما أشارت بعض الدراسات (Nash,1995,P.3) أن القيمة العادلة لا تعتمد على القيمة بل تعتمد على السعر،وهذا واضح في أغلب التعاريف المشار إليها سابقاً والتي تعرفها بأنها"المبلغ المتحصل عليه من بيع الأصل ....الخ،أو المبلغ الذي يمكن مبادلة الممتلك به.....الخ،أو المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل أو سداد إلتزام به....الخ، ويرى الباحث أن هذه التعاريف أقرب إلى "السعر العادل" منها إلى القيمة العادلة ، حيث إن هناك فرقاً ما بين السعر والقيمة فيما يتعلق بالأصول طويلة الأجل بالنسبة للمشتري، فالمشتري للأصول يهدف إلى تحقيق ميزة اقتصادية من اقتناء هذه الأصول واستخدامها في العمليات الإنتاجية المستمرة للمنشأة، وبالتالي تكون قيمة هذه الأصول بالنسبة للمنشأة أكثر من السعر أو التكلفة لأنها تمثل التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للمشتري .
- لم تحدد التعاريف السابقة إجراءات أو ضوابط محددة لتحديد القيمة العادلة بشكل عام وللأصول بشكل خاص،بما في ذلك تحديد التدفقات النقدية المتوقعة من الأصول، أو كيفية تحديد معدلات الخصم ، أو العمر الإنتاجي للأصل .....الخ ، ففي حال عدم توافر سوق نشط للأصل المعنوي لتقدير قيمته ، سيكون هناك إجتهادات غير دقيقة بخصوص ما ورد أعلاه .
- هذه التعاريف فتحت المجال لإدارات الشركات لتحديد القيمة العادلة للأصول بما يخدم أهدافها إذا أرادت ذلك،وذلك لعدم وجود الضوابط والمحددات لتحديد القيمة العادلة . وهنا يقترح الباحث أن تحديد القيمة العادلة من جهات فنية متخصصة أوبإشراف حكومي بشكل مباشر أو غير مباشر ، أو كليهما معا وهذا ما يفضله الباحث .

مما تقدم يرى الباحث استبدال عبارة "بموجب عملية تبادلية حقيقية " من تعريف القيمة العادلة أينما وردت بعبارة " وكأنها عملية تبادلية حقيقية " ، لعدم إمكانية تحقيق هذا الشرط إلا عند حدوث عملية بيع حقيقية ، ولأن تحديد القيمة العادلة للأصل هو بهدف تحديد قيمته وإثباتها وليس بهدف بيعه، ولو أن عملية البيع تمت لكانت قيمة الأصل العادلة حددت تماماً ولا داع للإجتهاد في تحديدها . وكذلك يرى الباحث أن أغلب التعاريف للقيمة العادلة أعتبرتها قيمة خارجة (Exit Value)بإعتبار أنها تمثل تدفقا داخلاً نتيجة عملية التخلص من الأصل، بينما الهدف من اقتناء الأصول هو استخدامها في العمليات الانتاجية المستمرة للمنشأة.لذلك يرى الباحث ربط تعريف القيمة العادلة للأصل بالتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من الاستخدام المستمر للأصل في المنشأة المالكة لهذا الأصل . لذلك يقترح الباحث التعريف التالي للقيمة العادلة للأصل :

القيمة العادلة للأصل : هي المبلغ الذي يمكن أن تدفعه المنشأة المالكة لهذا الأصل بهدف الحصول على أصل مطابق أو أصل مشابه، سواء أكان جديداً أم قديماً، بحيث يكون الأصل المملوك والأصل المطابق أو المشابه متكافئين من حيث الطاقة الإنتاجية وصافي التدفقات النقدية المولدة للمنشأة .

القيمة العادلة للأصل المعنوي : هي المبلغ الذي يمكن أن تدفعه المنشأة المالكة لهذا الأصل بهدف الحصول على أصل مطابق أو أصل مشابه، بحيث يكون الأصل المملوك والأصل المطابق او الأصل المشابه متكافئين من حيث الطاقة الإنتاجية وصافي التدفقات النقدية المولدة للمنشأة.

3-2-2 طرق تحديد القيمة العادلة

يتم تحديد القيمة العادلة بعدة طرق و تختلف هذه الطرق في طريقة الإحتساب إلا أنها قد تتقارب بالنتائج وأهم هذه الطرق ما يلي :

1- تكلفة الإستبدال ويطلق إيضاً (تكلفة الإحلال) أو(سعر الدخول) :

عرف(Belkaoui,2000,P.397) تكلفة الإستبدال بانها "" كمية النقود أو أي شيء أخر لازمة للحصول على أصل معادل في سوق ثانوي له نفس العمر الانتاجي " .وعرفها (دهمش ،2005،ص. 10) بأنها "ذلك القدر من النقدية (أو ما يعادلها) الذي يمكن أن تتحمله المنشأة فيما لو قامت بإعادة شراء ما تمتلكه من أصول في الوقت الحالي ، أو فيما يمكن أن يتوافر للمنشأة من نقدية (أو ما يعادلها) عند تحملها بالتزام من الالتزامات في الوقت الحالي، و بعبارة أخرى فإن التكلفة الإستبدالية لأصل ما هي تكلفة الحصول على أصل مشابه ،سواء أكان جديداً أم قديماً أم أصلاً مكافئاً من حيث الطاقة الإنتاجية أو إمكانية الخدمة".

ويرى الباحث أن من أهم معوقات تطبيق هذه الطريقة ما يلي :-

أ- إن تعاريف تكلفة الإستبدال تضمنت" أنها كمية النقود أو ما يعادلها الذي تتحمله المنشأة فيما لو قامت بإعادة شراء ما تمتلكه من أصول في الوقت الحالي ....الخ ، ولكن التعريف لم يحدد من هي الجهه المعنية بتحديد هذا المبلغ في ظل عدم توافر سوق نشط ،فهل هم المحاسبون أم إدارة الشركة أم جهه فنية محايدة أم غير ذلك .

ب-لم تحدد التعاريف كيف تحدد هذه التكلفة في حال وجود آراء مختلفة حولها.

ت-لم تحدد التعاريف بأن يتم تحديد هذه التكلفة من نفس الجهة كل عام ، أم يجوز تحديدها في كل عام من جهة مختلفة .

ث- لم تشر التعاريف ألى ضرورة إبراز دلائل وقرائن توضح بأن التكلفة قد حددت بشكل موضوعي ، أو على الأقل قريباً من الموضوعية ، حيث إن عدم توافر مثل هذه الدلائل قد يفتح المجال أمام الإدارة لاستخدام تقديرات هذه التكلفة لغايات تجميل الأرباح .

ج- لم تميز هذه التعاريف بين الأصول الملموسة والأصول المعنوية ،حيث عالجت هذه التعاريف كافة الأصول بنفس الطريقة ،إلا أن الباحث يرى أن هناك إختلافاً في طبيعة هذه الأصول مما يستدعي التفكير بإيجاد تعاريف منفصلة لكلا النوعين من الأصول .

2- **القيمة السوقية الجارية** : تتمثل في ذلك العدد من النقدية (أو ما يعادلها من النقد المعادل : استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة، و قابلة للتحول بسهولة لمبالغ معلومة من النقد، و ليست عرضة لمخاطر التغير في القيمة العادلة) التي يمكن أن تحصل عليه المنشأة ، فيما لو أنها قامت ببيع ما هو متوافر لديها من الموجودات في الوقت الحالي ، و يفترض أن تعكس هذه القيمة ظروف السوق السائدة وقت التغيير ، مما يوفر إمكانية المقارنة بين قيمة الأصول التي تم إقتناؤها، وقيمة الحصول عليها في أوقات مختلفة ، مما يوفر للمستثمرين رؤية جيدة تساعدهم على الإفادة من البيانات المالية ، عندها يوضح الإفصاح كيفية التوصل إلى القيمة العادلة سواء باقتباس الأسعار من الدليل التجاري للأصول المشابهه أو المقارنة مع أسعار أدوات مشابهه معروضة للبيع ، أو ما تنشره الأسواق الثانوية عن أسعار الإستثمارات و الأدوات المالية المختلفة (دهمش ، 2005 ، ص 10).

و تسمى هذه القيمة أيضاً بالقيمة الخارجة أو سعر البيع ، حيث تقيم جميع الأصول حسب قيمتها البيعية المتوقعة التي يمكن الحصول عليها عند بيعها، فيما إذا اختارت المنشأة بيعها مع إفتراض بيعها في ظروف عادية وليس ظروف تصفية .(القشي ،2004 ،ص. 81).

كما عرف بريدا و هنركسون (Henreksen & Breda,2002,P.426) القيمة السوقية بأنها" القيمة التي تعكس الأسعار التي يجب أن تدفع مقابل الحصول على أصل معـين، أو اسـتخدامه بتاريخ إعداد قائمة المركز المالي، أو تاريخ الاستخدام، أو تاريخ البيع، إذا لـم يكـن الأصـل مملوكا بعد "

وبشكل عام فإن القيمة السوقية تعتمد تكلفة الإستبدال كأساس رئيس للقياس ، على أنه إذا كانت تكلفة الإستبدال أعلى من كل من صافي القيمة الممكن تحقيقها و القيمة الحاليـة يـتم إعتمـاد صافي القيمة الممكن تحقيقها أو القيمة الحالية أيهما أعلى كأساس للقياس (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2003 ، ص 8.).

ويرى الباحث أن من أهم معوقات تطبيق هذه الطريقة ما يلي :

أ- إن تعاريف القيمة السوقية الجارية تضمنت " انها مبلغ النقد أو النقد المعـادل الـذي تحصل علية المنشأة فيما لو قامت ببيع الأصول المتوافرة لديها ...الخ ، لكـن هـذه التعاريف لم تحدد من هي الجهه المعنية بتحديد هذا المبلغ في ظل عدم توافر أسواق نشطة .

ب- إن التعاريف لم تحدد كيف يتم تحديد هذه القيمة في حال وجود آراء مختلفة حـول هذه القيمة.

ت- لم تحدد التعاريف آلية معينة للوصول إلى هذه القيمة .

ث-لم تشترط التعاريف ضرورة أن يستند تحديد هذه القيمة إلى دلائل وقرائن بما يفيد أن هذه القيمة تم تحديدها بشكل موضوعي .

ج- لم تميز التعاريف بين الأصول الملموسة والأصـــول المعنويـــة، بمعنـــى أن هـــذه التعاريف أفترضت التشابه في طرق الوصول إلى القيمة السوقية لكل منهما ، علمـــا بأن معوقات تحديد القيمة السوقية تختلف فيما بين كلا النوعين من الأصول .

ح- لم تشترط التعاريف بأن تقوم نفس الجهه بالتقييم في كل مرة ، كما لم تشترط بأن يتم تحديد هذه القيمة من جهه مختلفة في كل مرة . مما قد يفـــتح المجـــال أمـــام الإدارة لتحقيق مصالحها الشخصية .ويرى الباحث ضرورة وضع آليات ومؤشرات توضيحية لغايات تحديد هذه القيمة لكل نوع من أنواع الأصول، لكون معوقات تحديـــد القيمـــة السوقية لكل نوع من أنواع الأصول تختلف فيما بينها.

ولغايات تحديد القيمة السوقية للأصول (بما فيها الأصول المعنوية) يقترح الباحث وعلى سبيل المثال لا الحصر ما يلي :-

أ- تحديد هذه القيمة وفقا لما تساويه في السوق النشط في حال توافرها.

ب-الاستئناس بالأسعار الواردة في الدليل التجاري للأصول المطابقة أو المشابهه .

ت- الإستئناس بالأسعار المعروضة على شبكة الإنترنت للأصول المطابقة أو المشابهه .

ث-الاستعانة بخبراء محايدين خارجيين لتحديد هذه القيمة .

ج- الإستعانة بخبراء داخليين للمساعدة في تحديد هذه القيمة .

ح- الاستئناس بقيمة الأصل جديد في بلد الإنتاج بتاريخ الميزانية وكما يلي:

قيمة الأصل حالياً جديد(10000) دينار وقيمة الأصل جديد بتاريخ الشراء(6000) دينار

مصاريف الإطفاء (بنسبة 25%)=	(2500) دينار	(1500) دينار
القيمة العادلة =	(7500) دينار	
القيمة الدفترية		(4500) دينار

وبذلك تكون القيمة العادلة بالإستئناس بقيمة الأصل جديد بتاريخ الميزانية (7500) دينار.

خ-اللجوء الى تطبيق أكثر من أسلوب من الأساليب السابقة، وفي حال وجود أكثر من قيمة أخذ معدل تلك القيم .

د- قد تشترط هذه المؤشرات تطبيق تسلسلي لهذه المؤشرات بعد ترتيبها بتسلسل معين .

ذ-أن يكون أحد الواجبات الرئيسة لمدقق الحسابات الخارجي هو التأكد من دقة إتباع هـذه المؤشرات من قبل المنشأة.

ر-قد تشترط هذه المؤشرات الإشراف الحكومي أو القضائي بعد إصدار التشريعات التـي تدعم هذا الإتجاه .

3 - صافي القيمة القابلة للتحقق ويطلق عليها إيضاً (صافي القيمة البيعية) ويمكن تعريف صافي القيمة القابلة للتحقق بأنه " كمية النقود التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصـول فـي عملية تفاوضية بين أطراف راغبة وذات معرفة مطروحاً منها تكاليف التخلص من الأصـول " (Deloitte,Touche Tohmatsu,2003,P. 2).

كما عرفها بعض الباحثين بأنها" تمثل النقدية الصافية التي ينتظر الحـصول عليهـا، أو سدادها بعد خصم التكاليف اللازمة لتحويل أحد الأصول أو أحد الإلتزامات إلـى النقديـة وتمثل صافي القيمة القابلة للتحقق بشكل عام ، صافي سـعر البيـع الجـاري الأصـلي (دهمش،2005 ،ص.11).

وتنظرهذه الطريقة في التقدير إلى ما يساويه الأصل في السوق ضمن عملية تفاوضية بين أطراف مختلفة، (القيمة البيعية للأصل) ، وتطرح منها كافة التكاليف اللازمة لعملية البيع ، للوصول إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. وهذه التكاليف ليست مـن الـسهولة بمكـان

احتسابها و معرفتها ، لذلك يتم الإتجاه إلى بديل آخر فيما يتعلق بهذه التكاليف، وهو طرح نسبة مقدرة مقابل التكاليف المتوقعة من القيمة البيعية للأصل.

وتحقق هذه الطريقة العديد من المزايا كما أشار بعض الباحثين :(جعارات ،2004،ص.106).

أ- أنها تحدد القيمة الجارية للأصول في السوق ، وبذلك يمكن معرفة واقعية التكلفة التاريخية المسجلة بها الأصول بحكم قربها أو بعدها عن صافي القيمة البيعية .

ب- أنها تعتبر أساسا لمعرفة السيولة التي يمكن أن تتوفر للمنشأة في وقت معين، فيما لو تم التخلص من الأصول ، وتعطي مؤشراً عن مدى إمكانية استعمال الأصول وخاصة طويلة الأجل في تمويل سداد الديون سواء أكانت قصيرة أم طويلة الأجل.

ت-تعتبر صافي القيمة القابلة للتحقق أساساً لإحتساب الإنخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل ، ويجب إحتساب هذه القيمة لمقارنتها بالقيمة في الاستخدام (Value in use) وإختيار القيمة الأعلى كونها هي القيمة القابلة للإسترداد.

ث-تعتبر صافي القيمة القابلة للتحقق أداة لقياس تكلفة الفرصة البديلة، وفقاً للمفهوم الاقتصادي ، حيث إن تكلفة الفرصة البديلة تمثل القيمة النقدية التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل ، وهذه التكلفة تعتبر ملائمة لعملية إتخاذ القرارت المتعلقة بإمكانية إستمرارية إمتلاك الأصل أو بيعه.

ج- تعبر صافي القيمة القابلة للتحقق عن إمكانية تكيف المنشأة مع البيئة التي تعمل فيها ، حيث إن المنشأة التي لديها أصول قابلة للتحويل إلى نقدية تكون لها القدرة على التكيف والاستمرار أكثر من غيرها .

ح- إن استخدام صافي القيمة القابلة للتحقق كبديل تقييم يلغي الحاجة إلى تقدير عمر الأصل لغايات تحديد قسط الإطفاء الواجب تحميله كمصروف لدخل الفترة ، ويتحدد الإطفاء في أي وقت بالفارق بين صافي القيمة البيعية للأصل و قيمته الدفترية (Belkaoui ,2000,P.407))

وبالرغم من المزايا أعلاه إلا أن هناك بعض الإنتقادات التي توجه إلى صافي القيمة البيعية كما أشار بعض الباحثين (جعارات،2004 ،ص.106).

أ-عدم وجود أسواق نشطة تتحدد فيها أسعار الأصول طبقا لعوامل العرض و الطلب ولذلك فإن الأسعار المحددة لا تمثل قيمة الأصول البيعية الحقيقية و العادلة .

ب-لا يمكن الإعتماد على الأسعار التي يقوم بتقديرها العاملون والوكلاء في سوق الأصول المستعملة ،حيث إن المنطلق للأسعار التي يقومون بتحديدها هو إمكانية قيامهم بشراء هذه الأصول ، وبالتالي تبخيس الثمن البيعي المقدر من أجل تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح .

ت-لا يمكن الإعتماد على الأسعار البيعية التي يمكن الحصول عليها على أنها القيم القابلة للتحقق، كون الأصول لا تعرض لغايات البيع، بل ما يتم عمله في الغالب هو ذكر الخصائص والمواصفات التي يتمتع بها الأصل وعمره وجودته وخاصة في ظل صعوبة نقله وصعوب إلتقاء المشتري مع المختصين في المنشأة ،مما يعني أن السعر يتم تحديدة إستناداً إلى أسس تسعير لا تتمتع بالدقة والوضوح والشفافية .

ث-إن صافي القيمة القابلة للتحقق يعني أن الأصل المملوك للمنشأة يتم تقديره بالإضافة إلى تقدير تكاليف التخلص من الأصل للوصول إلى هذه القيمة ولتقدير هذه التكاليف أكثر من إنتقاد وهي:

– أن التقدير يتم بطريقة تخمينيه وقد تزيد أو تنقص أو تتحقق أو لا تتحقق فــلا يوجــد معايير واضحة لإحتسابها.

–إن هذه التكاليف يتم طرحها من القيمة البيعية،وهذا يعني أن صافي القيمة البيعية لا تمثل قيمة الأصل المستخدم حالياً بل قيمته مخفضة بمقدار التكاليف المقدرة.

–هي تكاليف مفترضة كون المنشأة لا تنوي في حقيقتها التخلص من الأصل بــل فقــط لغايات تقدير قيمتة القابلة للتحقق.

ج– لا يمكن أن تمثل صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول طويلة الأجــل القيمــة العادلة لها من وجهة نظر المنشأة ،بإعتبار أهمية مثل هذه الأصول في المنشأة حيث إن عملياتها الإنتاجية والتشغيلية تقوم عليها ، وبذلك فلا يمكــن أن يكــون الأصــل المملوك يشكل ذات القيمة التي يمثلها لطرف آخر.

ح– إن صافي القيمة البيعية لأصول المنشأة وخاصة طويلة الأجل مرتبطة بإنتفــاء فرضية الإستمرارية ، فبالرغم مما يقول به المنظرون في أســعار الخــروج إلا أن الحقيقة الهامة التي ينطوي عليها هو أن هذه الأسعار لا يمكن تحديدها بدقة إلا مــع إفتراض التخلص من الأصل .

خ– إن الأصل الذي يتم تحديد صافي قيمتة البيعية يتضمن هامش ربح معين متذبذب حسب العرض والطلب بالنسبة للمشتري ، وهذا الهامش يؤخذ بعين الإعتبار من قبل الطرف الآخر الذي يطرح هذا الهامش، إضافة إلى التكاليف المقدرة الأخــرى مــن ثمن البيع خاصة إذا كان المشتري لا ينوي الإحتفاظ في الأصل.

د– صعوبة تحديد صافي القيمة البيعية لكثير من الأصول منفردة كالشهرة .

ذ– إن الأمور التعاقدية ليس من السهولة تحديد صافي قيمتها البيعية.

ر- وما يمكن استنباطه من هذه الانتقادات لصافي القيمة البيعية أن تقديره غالباً ما ينطوي على خسائر غير محققة ، وإحتمال تحقيق مكاسب هو إحتمال نادر الحدوث كذلك فإن الإنخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل – وهو الذي يمثل الخسائر غير المحققة – هو النتيجة الطبيعية والحتمية لتقدير صافي القيمة البيعية ، وكذلك الإنخفاض هنا قد لا يكون حقيقياً في معظم الأحيان، ولكنه بسبب الإفراط في التشاؤم في تقدير القيم البيعية للأصول، وهذا ما عبر عنه بعض الكتاب (Wolk etal., 2001,P.2.) بأن سعر الخروج وهو عادة أقل من سعر الدخول، كون المنشأة المالكة للأصل لا تتمتع بذات درجة الوصول إلى المشترين مقارنة بالمنشآت التي تقوم ببيع الأصل بإنتظام مثل المصنعين والوكلاء .

ز- لا تتميز المعلومات المعدلة بأسعار الخروج بالمصداقية والموثوقية والإعتمادية ولا يمكن أن تكون بالتالي أساساً سليماً لإتخاذ القرارات برشد وعقلانية، ويتم فقط الإسترشاد بها في ظل توجهات وإنطباعات عامة كمؤشرات تقريبية .

4-القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة : وتعرف هذه القيمة بأنها "القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة والمتوقع الحصول عليها من الإستخدام المستمر للأصل بما فيها القيمة المحصلة عند التخلص منه في نهاية عمرة الإنتاجي (Deloitte Touche Tohmatsu,2003,P.2). كما يمكن تعريفها كذلك بأنها " صافي التدفقات النقدية المتوقعة والمتعلقة بأصل معين أو مجموعة من الأصول خلال عمرها الإنتاجي (Belkaoui,2000,P.393). و تقوم هذه الطريقة على تقدير صافي القيمة الحالية للمتحصلات المستقبلية التي تنسب للأصل أو لمجموعة الأصول خلال فترة زمنية معينة مخصومة بشكل مناسب، إلا أنه قد يصعب عمليا

تحديد إسهام كل أصل في توليد التدفقات النقدية ، و بذلك فقد يصعب تجميع كامل التدفقات من أجل التوصل إلى القيمة الحالية للمنشأة ولحساب القيمة الحالية لا بد من معرفة مايلي :

خ- التدفقات النقدية من الإيرادات المتوقع الحصول عليها من الأصل.

د- التدفقات النقدية للمصروفات المتوقع إنفاقها على الأصل .

ذ- العمر الإنتاجي للأصل .

ر- القيمة المقدرة للأصل في نهاية عمره الإنتاجي .

ز- معدل الفائدة المستخدم لخصم التدفقات النقدية .

س- وأخيراً لا بد من توافر درجة معقولة من التأكد بخصوص تحقق الإيرادات .

و من أهم معوقات تطبيق هذه الطريقة ما يلي :-

أ-إن هناك صعوبة بالغة في تحديد التدفقات النقدية الداخلة المتوقع الحصول عليها من الأصل،لأن ذلك يعتمد على التنبؤ بالأحداث المستقبلية، ومما يزيد من تلك الصعوبة هو إشتراك العديد من الأصول مجتمعة في توليد بعض التدفقات النقدية .

ب-هناك صعوبة في تحديد التدفقات النقدية الخارجة المتوقع إنفاقها على الأصل طول فترة عمره الإنتاجي،كما أن هناك صعوبة كبيرة في تحديد العمر الإنتاجي للأصل وقيمته في نهاية عمره الإنتاجي بشكل دقيق.

ت-كما أن تحديد معدل الفائدة المستخدم لخصم التدفقات النقدية ، سيكون عرضة للتقدير الشخصي، ويزيد من صعوبة تقديره إذا كان العمر الإنتاجي للأصل طويلاً وأسعار الفائدة متذبذبة .

ث- كما أن هذه الطريقة تتطلب توافر درجة معقولة من التأكد بخصوص تحقق الإيرادات وغيرها من عناصرتحديد هذه القيمة،ولكن لم يتم التطرق إلى كيفية الوصول إلى ذلك ولا إلى كيفية التأكد من ذلك ،والأهم من ذلك لم يتم تحديد من هي الجهه المسؤولة عن التأكد من ذلك .

لذلك يرى الباحث بأن كل عنصر من عناصر تحديد هذه القيمة خاضع للتقدير وهذا التقدير غير خاضع لضوابط ومحددات واضحة، مما يجعل هذه القيمة قد تتفاوت وبشكل كبير عند تقديرها من أكثر من جهة. ويقترح الباحث بأن يتم تحديد آلية أو مؤشرات واضحة يتم إتباعها عند تحديد هذه القيمة كأن تتضمن على سبيل المثال لا الحصر ما يلي :-

أ-أن يتم تحديد صافي التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من قبل لجنه من ذوي الإختصاص (المحاسبة، التسويق، المبيعات، خبير فني داخلي في الأصول مدار البحث، مندوب عن الإدارة، مدقق الحسابات الداخلي ،خبير في مجال البنوك والفائدة....الخ).

ب-أن يكون من حق اللجنة إستشارة أي جهه خارجية إذا رغبت في ذلك .

ت-أن تبين هذه اللجنة الدلائل والقرائن التي استندوا عليها في تحديد هذه القيمة.

ث-عرض التقرير على الإدارة لاعتماده على أن تكون صلاحياتها محدودة بالزيادة أو النقصان.

ج- أن يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية القانونية فيما يتعلق بالتأكد مما ورد أعلاه بالإضافة إلى تقييم معقولية الفروض التي اعتمدت عليها الإدارة في تحديد القيمة العادلة ،على أن يتم تعديل التشريعات بما يسمح بذلك .

ح-تعديل التشريعات بحيث تسمح بإشراف جهه وتحت إشراف جهات حكومية أو قضائية للتأكد من تطبيق ما ورد أعلاه ولحل الخلافات في حال نشوء خلاف حول هذه القيمة .

2-3 التكييف المحاسبي للأصول المعنوية:

2-3-1 مقدمة

تمثل الأصول المعنوية جزءاً من أصول المشروع ،وتكون جزءاً هاماً واساسياً في بعض مشاريع الأعمال سواء تم توليدها داخلياً أو تم إمتلاكها من مصادر خارجية ،وعلى الرغم من أهميتها إلا أن هذه الاصول تشكل الجزء الصعب والغامض في النظرية المحاسبية للأسباب التالية (Hendriksen& Breda ,2002,p.632) :

1- صعوبة تعريف وتمييز هذه الأصول .

2- حالة عدم التأكد التي ترافقها.

3- صعوبة تحديد عمرها الإنتاجي .

وقد عرف معيار المحاسبة الدولي رقم (38)الأصول المعنوية على أنها "أصول قابلة للتعريف وغير نقدية وغير متجسدة مادياً .

والأصل هو مورد :

1. يسيطر عليه المشرع نتيجة لأحداث سابقة .
2. يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

ويعتقد بعض المحاسبين أن الخاصية الأساسية للأصول المعنوية هي الدرجة العالية من عدم التأكد فيما يتعلق بالمنافع المستقبلية التي يمكن الحصول عليها من استخدام هذه الأصول على سبيل المثال فإن العديد من الأصول المعنوية :

1. تكون قيمتها مقصورة على منشأة بعينها فقط .
2. ذات أعمار غير محددة .
3. تخضع لتقلبات كبيرة في قيمتها لأن منافعها تقوم على المزايا التنافسية .

ولهذا فإن تحديد مقدار وتوقيت المنافع المستقبلية لهذه الأصول هو أمر بالغ الصعوبة مما يؤدي إلى مواجهة العديد من الصعوبات في تحديد قيمة هذه الأصول .

2-3-2 مفهوم وخصائص الأصول غير المعنوية

"الأصول هي موارد تقع تحت سيطرة المنشأة نتيجة أحداث ماضية ويتوقع منها حدوث منافع مستقبلية للمنشأة ، وتشكل الأصول المعنوية قسماً فرعياً من هذه الأصول وهي " أصول قابلة للتحديد وغير نقدية وليس لها جوهر مادي " (حماد ،2006 ،ص. 954).

كما عرف لارسن وزملاوه (& miller & zin & nelson., 1993.p.579 Larson)الأصول المعنوية بأنها " الأصول التي ليس لها وجود مادي و تمنح المنشأة حقاً قانونياً محدداً يرافقه منافع إقتصادية مستقبلية "

بينما عرفها ستكني وول(Stickney & Well ,2000,p.436) بأنها "الأصول التي ليس لها وجود مادي والتي تزود المنشأة بمنافع مستقبلية .

كما عرفها لارسن وولد وجابيتا(Larson & wild & chiappetta,1999.p.470). بأنها " الحقوق والإمتيازات والمزايا التنافسية المتحققة نتيجة إمتلاك الأصول طويلة الأجل التي ليس لها وجود مادي وتستخدم في عمليات المنشأة ".

ومن التعاريف أعلاه يتبين بأن الأصول المعنوية المشمولة بالمعيار المحاسبة الدولي رقم (38) يجب أن تكون : (حماد،2006 ، ص.955).

1- قابلة للتحديد : وذلك لتمييزه عن الشهرة ، ويكون الأصل المعنوي قابلاً للتحديد عندما:

أ- يكون من الممكن فصله عن المنشأة، ويمكن بيعه أو نقله أو الترخيص به أو يتم تأجيره أو تبادله سواء بمفرده أو مع أصول أخرى – أو

ب-ناشئاً عن حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى، بصرف النظر عما إذا كانت تلــك الحقــوق قابلة للتحويل أو الإنفصال عن المنشأة.

2- مسيطر عليها من قبل المنشأة :

تعرف السيطرة بأنها قدرة المنشأة في الحصول على المنافع الاقتصادية المــستقبلية المتولدة من المورد ، والقدرة على منع الآخرين من الحصول على تلــك المنــافع ،و قــد تتحقق السيطرة نتيجة حقوق تعاقدية أو قانونية، كما تتحقق كذلك بدون هذه الحقوق، نتيجــة توافر عوامل مثل المعرفة بالسوق أو المعرفة الفنية أو سر الصنعة .وعلــى الــرغم مــن الحقوق التعاقدية أو القانونية ليس شرطاً للسيطرة، لأن المنشأة قد تكون قادرة على السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية بطريقة أخرى ،إلا أنه قد يكــون مــن الــصعب إثبــات السيطرة في حالة غياب هذه الحقوق. ويكون عادة لدى المنشأة سيطرة غيــر كافيــة علــى المنافع الإقتصادية المستقبلية الناشئة عن فريق من العمال المهرة، أو إدارة معينة، أو الذكاء الفني ،مما يجعلها غير قادرة على الإعتراف بهذه الأصول لكونها لا تلبي تعريف الأصول المعنوية .

3- لها منافع اقتصادية مستقبلية :

تشمل المنافع في هذه الحالة الإيرادات المستقبلية من بيع المنتجات أو الخدمات، وأيضاً الوفورات في التكلفة، فعلى سبيل المثال فإن استخدام أي أصل من الأصول المعنويــة في عملية إنتاج معينة يمكن أن يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلاً مــن زيادة الإيرادات المستقبلية.

ويقترح الباحث التعريف(المفهوم) التالي للأصول المعنوية " الحقوق والامتيازات والمزايا التنافسية وكافة الأصول طويلة الأجل التي تملكها أو تسيطر عليها المنشأة و ليس لها وجود مادي وتزود المنشأة بمنافع اقتصادية مستقبلية .

2-3-3 الاعتراف بالأصول المعنوية

يتم الاعتراف بالأصول المعنوية وكما جاء في معيار المحاسبة الدولي رقم(38) تحت عنوان الاعتراف بهذه الأصول والقياس المبدئي لها وضمن المواد (18 و21) في حال أن هذه الأصول تتوافر فيها الشروط التالية :

1. أن ينطبق على الأصل تعريف الأصل المعنوي.
2. إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزى إلى الأصل ستتدفق للمشروع .
3. إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به .

ويقع على عاتق إدارة المشروع تقييم احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية وذلك باستخدام إفتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الإقتصادية التي ستسود على مدى العمر النافع للأصل ، كما نصت على ذلك المادة (22) من المعيار (38) .

كما أجازت المادة (23) من نفس المعيار أن يقوم المشروع باستخدام الحكم الشخصي لتقييم درجة التأكد المتعلقة بتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية التي تعزى الى الإستعمال الأصل بناءً على الأدلة المتوافرة في وقت الإعتراف المبدئي مع إعطاء وزناً أكبر للأدلة الخارجية .

2-3-4 قياس الأصول المعنوية

أ- قياس الأصول المعنوية التي تمتلكها المنشأة بشكل منفصل :

يتم قياس الأصول المعنوية التي تمتلكها المنشأة بشكل منفصل مبدئياً بمقدار تكلفة هذا الأصل والتي يمكن قياسها بشكل موثوق ، وخاصة عندما يكون مقابل الشراء بشكل نقدي أو أصولاً نقدية أخرى كما نصت المواد (24) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) ، وتشمل هذه التكلفة كما بينتها المادة (27) من ذات المعيار "سعر الشراء بما في ذلك رسوم الإستيراد وضرائب الشراء غير المرتجعة ، وأية نفقات أخرى تعزى بشكل مباشر إلى إعداد وتجهيز الأصل لاستعماله المقصود" .

ب- قياس الأصول المعنوية التي تمتلكها المنشأة من اندماج الأعمال :

بينت المادة (35) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) بأنه إذا تم امتلاك أصل معنوي نتيجة لاندماج الأعمال فإن تكلفة ذلك الأصل تكون بناءً على قيمته العادلة في تاريخ الإمتلاك ، ويتم استخدام الحكم الشخصي لتحديد ما إذا كانت التكلفة (القيمة العادلة) للأصل الذي تم إمتلاكه في عملية إندماج الأعمال يمكن قياسها بشكل يمكن الاعتماد عليه بشكل كافٍ لغرض الاعتراف المنفصل، وهنا يمكن الرجوع إلى الأسعار المدرجة في سوق نشط كأفضل وسيلة قياس يمكن الإعتماد عليها لهذا الغرض ، وفي حال عدم توافر ذلك يتم الاعتماد على سعر أحدث عملية مماثلة لغايات تقدير القيمة العادلة للأصل المعنوي الذي تم إمتلاكه ، شريطة أن لا يكون قد حدث تغير هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ العملية والتاريخ الذي تم به تقدير القيمة العادلة للأصل.

وإن لم يكن هناك سوق نشط للأصل فإن تكلفته تعكس المبلغ الذي كان المشروع سيدفعه في تاريخ إمتلاك الأصل في عملية محايدة بين أطراف مطلعة و راغبة بناءً على أفضل معلومات

متوافرة، كما نصت المادة 39 و40 من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) ، وإذا لم يكـن مـن الممكن إجراء قياس موثوق به للقيمة العادلة للأصل المعنوي الذي تم إمتلاكه كجزء من عملية إندماج الأعمال فإنه لا يتم الإعتراف بذلك الأصل بشكل منفصل و لكنه يدخل ضمن الشهرة .

ت- قياس الأصول المعنوية التي يتم تملكها من خلال منحة حكومية

قد يتم إمتلاك أصل معنوي بدون تكلفة من خلال منحة حكومية أو منحة من أي جهـة أخـرى وقد يحدث هذا عندما تقوم حكومة بتخصيص أصل معنوي لمنشأة معينة، مثل حقوق النزول في مطار، أو منح تراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون ، أو تخصيص حصص إستيراد، او حقوق الوصول إلى موارد مقيدة ، وهنا تختار المنشأة بأن تعترف بهذا الأصل بمقـدار القيمـة العادلة مبدئياً ، وللمنشأة الحق في اختيار المعالجة البديلة و المتمثلة بالإعتراف بهذا الأصـل و بمبلغ رمزي، كما نصت المادة 44 من معيار المحاسبة الدولي رقم 38 .

ث- قياس الأصول المعنوية التي يتم تملكها بالمبادلة

إذا تمت مبادلة أصل معنوي مع أصل معنوي آخر غير مشابه ، يتم قياس تكلفة هـذا الأصـل بمقدار القيمة العادلة للأصل المشترى، و التي هي مساوية للقيمة العادلة للأصل المستغنى عنـه ولكن إذا تمت مبادلة أصل معنوي مع أصل معنوي مماثل، و له استعمال مماثل وله قيمة عادلة مماثلة، ففي هذه الحالة تكون تكلفة الأصل الجديد هي القيمة الدفترية (Carrying Amount) للأصل المتخلى عنه ، إلا أنه إذا وفرت القيمة العادلة للأصل المستلم دليلاً على خسارة انخفاض قيمة الأصل الذي تم التخلي عنه ، ففي ظل هذه الظروف يتم الإعتراف بخسارة انخفاض قيمـة الأصل المتخلى عنه، و يخصص المبلغ المرحل بعد الخسارة للأصل الجديد .

وبينت المادة رقم (45) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) بأن يتم قياس الأصل المستلم بالقيمة العادلة ما لم :

1- تكون عملية التبادل ليست عملية تجارية بحتة.

2- تعذر قياس القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بموثوقية.

وفي هذه الحالة يتم قياس تكلفة الأصل المشترى بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه .

أما إذا تم إمتلاك أصل معنوي مقابل مبادلته مع أدوات حقوق ملكية تكون تكلفة هذا الأصل هي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية والتي هي تساوي القيمة العادلة للأصل.

ج- قياس الأصول المعنوية المولدة داخلياً

عالجت المواد من (48 إلى 67) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) كيفية معالجة الأصول المعنوية المولدة داخلياً ،حيث أشارت المواد (48و49) من ذات المعيار بعدم السماح بالإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً، لكونها غير ناشئة عن التزام تعاقدي أو حق قانوني،ولصعوبة قياسها بشكل موثوق.

كما أشارت الفقرة (51) إلى أنه من الصعب في بعض الأحيان تحديد فيما إذا كان أصلاً معنوياً مولد داخلياً يستوفي شروط الإعتراف وكثيرًا ما يكون من الصعب :

1. تحديد ما إذا كان هناك أصل قابل للتحديد سيولد منافع إقتصادية مستقبلية محتملة.
2. تحديد تكلفة هذا الأصل بشكل موثوق ، وفي بعض الحالات لا يمكن تميز تكلفة توليد أصل معنوي داخلي عن تكلفة الإحتفاظ بالشهرة المولدة داخلياً .

وقد عالجت هذه الفقرات من (52 إلى 67) كيفية قياس الأصل المعنوي المولد داخلياً فيما إذا كان يلبي مقاييس الإعتراف بحيث يقوم المشروع بتصنيف توليد الأصل إلى ما يلي :

1. مرحلة البحث .

2. مرحلة التطوير .

1. المعالجة المحاسبية لتكاليف مرحلة البحث

أشار معيار المحاسبة الدولي رقم (38) في المادة (54) منه بعدم الإعتــراف بمــصاريف البحث كأصول ويجب الإعتراف بالإنفاق على البحث على أنه مصروف عندما يتم تحمله ،ويرجع بعض الباحثين ومنهم (Baglieri etal.,2001) إلى عدم الإعتراف بمــصاريف البحث كأصول إلى الأسباب التالية :

أ- حالة عدم التأكد التي تلازم عملية البحث .

ب-إن النتائج النهائية حتى في حالة النجاح تكون غامضة وغير معروفة وغير قابلة للقياس.

ت- إن النتائج النهائية لا يمكن تحديدها ومعرفة ما يترتب عنها إلا بعد عدة سنوات ، وحتى بعد هذا الوقت فإن النتائج النهائية تكون مقترنة بنشاطات أخرى مثل الإعــلان والتوزيــع والبيع ، بحيث يصعب تقييم النتيجة النهائية العائدة لهذا الأصل بدقة ، لأن الحصيلة النهائية هي نتاج نشاطات مختلفة ، ولهذا لا يمكن تحديد المنافع الإقتصادية المستقبلية الناتجة عــن الإستثمار في البحث(Baglieri etal.,2001) .

2- المعالجة المحاسبية لتكاليف مرحلة التطوير

هناك إتجاهان فيما يتعلق بتكاليف التطوير الأول يدعو إلى إستنفاذ كل تكاليف التطــوير التــي تتحملها الشركة فوراً ، ويرى مؤيدو هذا الإتجاه أن هذا الأسلوب عند تطبيقه على المدى الطويل لا يؤدي إلا إلى فروق بسيطة في قائمة الدخل، حيث إن مقدار تكاليف التطوير المحملــة علــى المصروفات في كل فترة محاسبية ستكون متماثلة تقريباً، سواء تم استخدام طريقــة الإســتنفاذ الفوري أو الرسملة ثم الإطفاء ، وذلك بسبب الطبيعة المستمرة لأنشطة التطــوير فــي أغلــب الشركات .

أما الإتجاه الثاني والذي ينتقد الإتجاه الأول يرون بأنه يجب إظهار تكاليف التطوير التي لهـا منافع مستقبلية في قائمة المركز المالي ،حيث إن منع رسملة كل تكاليف التطوير يخفـي مـن قائمة المركز المالي للشركة ما قد يعد أثمن الأصول بها.

وأشارت المادة (57) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) أنه يـتم الإعتـراف بالأصـل المعنوي الناشئ من تطوير أو من مرحلة التطوير لمشروع داخلي فقط إذا تمكنت الشركة مـن بيان ما يلي :

أ-الجدوى الفنية لإكمال الأصل المعنوي ،بحيث يصبح متوافراً للإستعمال أو البيع.

ت-نية الشركة لإكمال الأصل المعنوي واستعماله أو بيعه .

ث-قدرة الشركة على استعمال الأصل المعنوي أو بيعه .

ج- كيف سيولد الأصل المعنوي منافع اقتصادية مستقبلية محتملة.

ح- توافر الموارد الفنية والمالية المناسبة ، لإكمال تطوير واستعمال أو بيع الأصل المعنوي

خ- قدرة الشركة على قياس الإنفاق الذي يعزى إلى الأصل المعنوي أثناء تطويره بـشكل موثوق به .

فعند توافر الشروط أعلاه تستطيع الشركة الإعتراف بالأصل المعنوي خلال مرحلـة التطـوير علماً بأن الشركة لا تستطيع الإعتراف بالأسماء التجارية المولدة داخليا ، وعنـاوين النـشر ، وقوائم العملاء ، والبنود المشابهه لذلك على أنها أصول معنوية كما أشارت المادة رقم (63 و 64) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) ، وذلك لعدم القدرة على تمييز تكلفة هذه الأصول عن تكلفة تطوير العمل ككل ، وكذلك يتم الإعتراف بالإنفاق اللاحق على هذه الأصول المعنوية على أنه مصروف لتجنب الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً .

ولا يجوز اعتبار المصاريف التالية كجزء من تكلفة الأصل المعنوي المولد داخليـا (Kieso etal.,2003,p617).

أ-المصاريف السابقة العائدة للأصل المعنوي قبل تلبيته مقاييس الإعتراف .

ب- مصاريف البيع والمصاريف الإدارية والمصاريف الثابتة الأخرى ، إلا إذا كان من الممكن أن تعزى هذه المصاريف مباشرة إلى إعداد الأصل للإستعمال .

ت- خسائر التشغيل الأولية التي تم تحملها قبل أن يحقق الأصل الأداء المرسوم .

ث- الإنفاق على تدريب الموظفين لتشغيل الأصل .

ح- المعالجة المحاسبية للإنفاق اللاحق على الأصول المعنوية

يتم الإعتراف بالإنفاق اللاحق على الأصول المعنوية بعد شرائها أو إكمالها على أنه مصروف إلا إذا تحقق الشرطان التاليان :

1. إذا كان هذا الإنفاق من المحتمل إن يمكن الأصل من توليد منافع إقتصادية مستقبلية تزيد على مستوى أدائه المقدر سابقاً .
2. إذا كان من الممكن قياس هذا الإنفاق بموثوقية وإرجاعه للأصل المعنوي .

وأما إذا كان الإنفاق اللاحق على الأصل المعنوي يهدف إلى الحفاظ على مستوى آداء الأصل المقدر سابقاً فتتم معالجة هذا الإنفاق على أنه مصروف، ويرى الباحث أن هناك صعوبة في تحديد ما إذا كان من المحتمل أن يزيد الإنفاق اللاحق على الأصل المعنوي من المنافع الإقتصادية المستقبلية التي ستتدفق إلى المشروع، وكذلك من الصعوبة أحياناً تحديد فيما إذا كان هذا الإنفاق يعزى مباشرة إلى الأصل المعنوي ، ولذلك قلما يتم إعتبار الإنفاق الذي تم تحمله بعد الإعتراف المبدئي للأصل على أنه إضافة إلى تكلفة هذا الأصل .

خ-المعالجة البديلة المسموح بها لقياس الأصول المعنوية

بعد أن يتم قياس الأصول المعنوية مبدئياً بالتكلفة مخصوماً منها الإطفاء المتراكم وأيـة خسائر متراكمة لإنخفاض القيمة، وذلك حسب نص المواد (24 و 74) من معيار المحاسـبة الدولي رقم (38) تسمح الفقرة (75) من ذات المعيار(38) بقياس هذه الأصول بالقيمة العادلة مخصوماً منها أي إطفاء متراكم لاحق وأية خسائر متراكمة لاحقة لإنخفاض القيمة .

ولأغراض إعادة تقييم الأصول المعنوية بالقيمة العادلة بموجب هذا المعيار فإنه يتطلب الرجوع إلى السوق النشط لتحديد هذه القيمة ، وعلماً بأنه عند استخدام المعالجة البديلة لا يجوز إعـادة تقييم الأصول المعنوية التي لم يتم الإعتراف بها في السابق كأصول ، وكذلك لا يجوز أن يـتم الإعتراف المبدئي بالأصول المعنوية بمبالغ تزيد على تكلفتها (وذلك حسب مـضمون المـادة (76) من ذات المعيار ، علماً بأنه إذا تم الإعتراف بجزء من تكلفة الأصل المعنوي على أنـه أصل لأن الأصل لم يحقق مقاييس الإعتراف فإن المعالجة البديلة المسموح بها يمكـن تطبيقهـا على الأصل بكامله ،وذلك حسب مضمون المادة (77) من ذات المعيار.

ويعتمد عدد مرات إعادة التقييم لهذه الأصول على مدى تقلب القيم العادلة لهـا ، بحيـث يـتم إجراء إعادة تقييم سنوياً في حال وجود تقلب كبير في القيم العادلة لهذه الأصول بينما لا تحتاج الأصول المعنوية التي لا تتقلب قيمها العادلة بشكل كبير إلى إعادة التقييم سنوياً. وذلك حـسب نص المادة (79) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) .

ويرى الباحث أن هذا النص لم يحدد من هو صاحب القراربخصوص تحديد وقـت إعـادة التقييم ، وكذلك لم تحدد الضوابط والشروط لإتخاذ مثل هذا القرار، بل ترك المجال مفتوحا أمام إدارات الشركات لتحديد عدد مرات إعادة التقدير للأصول المعنوية كما تـراه مناسـبا فقد يكون هناك أصول معنوية إنخفضت قيمتها بشكل كبير، لكن الإدارة قد لا تريد أن ترى

ذلك، وأن رأت ذلك لا يوجد ما يجبرها على إثبات ذلك محاسبيا، لأسباب تتعلق بإظهار الإدارة بأحسن صورها ، وهنا يقترح الباحث إجراء تعديلات على هذا المعيار تتضمن آليات محددة تحدد من صلاحيات الإدارة في هذا المجال ،أما على المستوى الوطني فيقترح الباحث إصدار تشريعات محلية تعطي صلاحيات كافية للجهات الرقابية بما فيها ديوان المحاسبة بالإشتراك مع أصحاب الخبرة للمراقبة والتأكد من قيم الأصول المعترف بها بقوائم المركز المالي للشركات وخاصة الشركات المساهمة العامة بما فيها الشركات المساهمة العامة شبة الحكومية .

5-3-2 إطفاء الأصول المعنوية، والتخلص منها ، والإفصاح عنها

إطفاء الأصول المعنوية :

عالجت المواد (97 -99) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) كيفية إطفاء الأصول المعنوية ذات الأعمار الإنتاجية المحددة، حيث بينت هذه المواد أنه يجب أن تعكس طريقة الإطفاء المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه أن تستهلك المنشأة المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصل.وإذا لم يكن من الممكن تحديد ذلك النمط بشكل موثوق يتم استخدام طريقة القسط الثابت،أي يتم توزيع المبلغ القابل للإطفاء للأصل المعنوي على أساس منتظم على مدى أفضل تقدير لعمره الإنتاجي ويتم الإعتراف بالإطفاء كمصروف. كما أنه يمكن استخدام مجموعة أساليب إطفاء مختلفة لتخصيص مبلغ الإطفاء للأصول المعنوية، وهذه الأساليب تشمل طريقة القسط الثابت و طريقة الرصيد المتناقص و طريقة وحدة الإنتاج، ويتم إختيار الأسلوب المستخدم بناءً على النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية لذلك الاصل .

وقد حددت المادة (90) من ذات معيار (38) العوامل التي يجب أخذها بعين الإعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل المعنوي كما يلي :-

ش- استعمال المنشأة المتوقع للأصل وما إذا كان من الممكن إدارة الأصل بفاعلية.

ص- دورات عمر المنتج النموذجية للأصل والمعلومات الخاصة بتقديرات الأعمار النافعة للأنواع المشابهة من الموجودات المستعملة بطريقة مشابهة.

ج- بطلان الإستعمال الفني أو التقني للأصل .

د- استقرار الصناعة التي يعمل بها الأصل والتغيرات بالطلب في السوق على المنتجات أو الخدمات من الأصل .

ه- الإجراءات المتوقعة من المنافسين أو المنافسين المتوقعين.

و- مستوى الإنفاق على الصيانة المطلوبة للحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية من الأصل، وقدرة ونية الشركة الوصول إلى ذلك المستوى.

ز- فترة الرقابة على الأصل والحدود القانونية لإستعمال الأصل مثل تواريخ إنتهاء عقود الإيجار.

ح- ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل معتمداً على العمر الإنتاجي للأصول الأخرى للمنشأة.

ويجب الأخذ بعين الإعتبار التغيرات السريعة في التقنية، وعندئذ فإن برامج الحاسب الآلي و العديد من الأصول المعنوية الأخرى، تكون عرضة لبطلان الإستعمال التقني ، وعلى ذلك فانه من المحتمل أن يكون عمرها الإنتاجي قصيراً.

وبينت المواد من (94-96) من المعيار المحاسبي رقم (38) أنه إذا تم تحقيق السيطرة على المنافع الإقتصادية المستقبلية من أصل معنوي من حقوق قانونية منحت لفترة محدودة، فإن العمر الإنتاجي لأصل معنوي يجب أن لا يزيد على فترة الحقوق القانونية إلا إذا :

أ – كانت الحقوق القانونية قابلة للتجديد .

ب – التجديد مؤكد بالفعل .

وقد تكون هناك عوامل إقتصادية و قانونية تؤثر على العمر الإنتاجي للأصول المعنوية فالعوامل الإقتصادية تحدد الفترة التي سيتم على مداها الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية، و تحدد العوامل القانونية الفترة التي تسيطر خلالها المنشأة على امكانية الوصول إلى هذه المنافع ، و العمر الإنتاجي، هو الفترة الأقصر التي تحددها هذه العوامل .

أما فيما يتعلق بالأصول المعنوية ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة فقد عالجتها المواد من 107 إلى 110 من ذات المعيار ، حيث بينت هذه المواد أنه يجب عدم إطفاء هذه الأصول، ولكن يتم إجراء إختبار إنخفاض قيمة الأصول بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) وذلك بمقارنة المبلغ القابل للإسترداد مع المبلغ المرحل ، إما سنوياً أو عند وجود مؤشر على وجوب إطفاء هذه الأصول.

كيفية معالجة الإطفاء المتراكم للأصول المعنوية عند إعادة تقييمها :

إذا أعيد تقييم أصل معنوي فإن أي إطفاء متراكم في تاريخ إعادة التقييم تتم معالجته بطريقتين وذلك حسب المادة (80) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) :

1. يعاد إحتسابه بالتناسب مع التغيير في إجمالي المبلغ المرحل للأصل بحيث يساوي المبلغ المرحل للأصل بعد إعادة التقييم مبلغه المعاد تقييمه . أو

2. يشطب مقابل إجمالي المبلغ المرحل للأصل وصافي المبلغ المعاد بيانه على أنه المبلغ المعاد تقيمه إلى الأصل.

وأشارت المواد (81 و82 و83 و84) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) إلى العديد من القضايا المتعلقة بالأصول المعنوية، ومن هذه القضايا هو أنه إذا أعيد تقييم أصل معنوي فإنه يجب إعادة تقييم كافة الأصول المعنوية الأخرى من نفس الفئة، وذلك في حال توافر سوق نشط لهذه الأصول ،أما في حال عدم توافر مثل هذا السوق للأصل المعنوي،فيتم تسجيل هذا الأصل بمقدار تكلفته مخصوماً منها أي إطفاء متراكم وخسائر متراكمة نتيجة إنخفاض القيمة.

وإذا لم يعد ممكناً تحديد القيمة العادلة لأصل معنوي أعيد تقييمه سابقا بالرجوع إلى سوق نشط فإن المبلغ المرحل للأصل، يجب أن يكون مساوياً لمبلغه المعاد تقييمه في تاريخ آخر إعادة تقييم، بالرجوع إلى السوق النشط مخصوماً منه أي إطفاء متراكم لاحق وأية خسائر متراكمة نتيجة إنخفاض القيمة،علماً بأنه اذا لم يعد يوجد سوق نشط لأصل معنوي أُعيد تقييمه قد يدل على إحتمال إنخفاض قيمة هذا الأصل وأنه بحاجة إلى اختبار بموجب معيار المحاسبة الدولي (36) إنخفاض قيمة الأصول. علماً بأنه إذا كان بالإمكان تحديد القيمة العادلة لهذا الأصل بالرجوع إلى سوق نشط في تاريخ قياس لاحق فإن المعاملة البديلة المسموح بها يتم تطبيقها من ذلك التاريخ .

كما أشارت المواد من (85-87) من ذات المعيار بأنه إذا زادت القيمة المرحلة لأصل معنوي، نتيجة لإعادة التقييم فإنه يتم الإعتراف بهذه الزيادة في الدخل الشامل و تسجل مباشرة في حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم، على أنه يتم الإعتراف بالزيادة في إعادة التقييم على أنها دخل في حال كان هناك إنخفاض سابق في قيمة نفس الأصل، وتم الإعتراف بهذا

الإنخفاض في السابق على أنه مصروف، وبحيث يكون مقدار هذا الـدخل لا يتجـاوز قيمـة الإنخفاض السابق المعترف به سابقاً كمصروف .

أما إذا إنخفض المبلغ المرحل لأصل معنوي نتيجة لإعـادة التقيـيم فإنـه يجـب الإعتـراف بالإنخفاض على أنه مصروف في قائمة الدخل، أما في حال وجود فائض إعادة تقيـيم لـنفس الأصل يتم تنزيل مبلغ الإنخفاض من فائض إعادة التقييم.

و يمكن تحويل فائض إعادة التقييم المتراكم الداخل ضمن حقوق الملكية مباشرة إلى الأرباح غير الموزعه عند تحقق الفائض ، ومن الممكن أن يتحقق الفائض بكامله عند سحب الأصـل مـن الخدمة أو التصرف به ، ومن الممكن تحقق بعض الفائض عند استخدام المنشاة للأصل، وفـي هذه الحالة يكون مبلغ الفائض المحقق هو الفرق بين الإطفاء بناءً على المبلغ المعاد تقييمه إلـى الأصل والإطفاء الذي كان سيتم الإعتراف به بناءً على التكلفة التاريخيـة للأصـل، ولا يـتم التحويل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح غير الموزعة من خلال قائمة الدخل.

<u>مراجعة فترة الإطفاء وأسلوب الإطفاء للأصول المعنوية :</u>

عالجت المواد (104 إلى 106) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) موضوع مراجعة فترة الإطفاء وأسلوب الإطفاء للأصول المعنوية ،حيث بينت هذه الفقرات أنه يجب مراجعة فترة الإطفاء وأسلوب الإطفاء للأصول المعنوية ذات الأعمار المحددة على الأقل في كل نهاية فترة مالية ، وإذا كان العمر الإنتاجي المتبقي للأصل يختلف إلى حد كبير عن التقديرات السابقة فإنه يجب تغيير فترة الإطفاء تبعاً لذلك، وإذا كان هناك تغير هام في النمط المتوقع للمنافع الإقتصادية من الأصل فإنه يجب تغيير أسلوب الإطفاء لإظهار النمط الذي تغير، ويجب معاملة هذه التغيرات محاسبياً على أنها تغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي

الثامن ـــ صافي ربح أو خسارة الفترة الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسة المحاسبية- وذلك بتعديل مبلغ الإطفاء للفترات الحالية والمستقبلية .

حيث إنه يمكن زيادة العمر الإنتاجي للأصل المعنوي من خلال الإنفاق اللاحق الـــذي يحـــسن وضع الأصل، بما يزيد من مستوى أدائه المقدر أصلاً، كذلك فإن الإعتراف بخسارة إنخفـــاض القيمة للأصل المعنوي قد يدل على أن فترة الإطفاء بحاجة إلى تعديل.

وفي حال تغير نمط المنافع الإقتصادية المستقبلية التي يتوقع تدفقها من أصل معنوي، يتم تغيير أسلوب الإطفاء بما يتناسب مع هذا التغير، فعلى سبيل المثال قد يصبح من الواضح أن أسلوب الرصيد المتناقص للإطفاء مناسب، بدلاً من أسلوب القسط الثابت.

التخلص من الأصول المعنوية:

عالج معيار المحاسبة الدولي رقم (38) موضوع التخلص من الأصول المعنوية حيث بين هذا المعيار أنه يتم التخلص من الأصل المعنوي، عندما لا يتوقع الحصول على منـــافع إقتـــصادية مستقبلية من إستعماله ، ويكون الفرق بين صافي عائدات التخلص من الأصل والمبلغ المرحـــل للأصل، هي المكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من ذلك الأصل ، ويعترف به كدخل أو مصروف في قائمة الدخل .

القيمة المتبقية للأصول المعنوية :

عالجت المواد من (100 - 103) من معيار المحاسبة الدولي رقـــم (38) موضـــوع القيمـــة المتبقية للأصول المعنوية ، حيث بينت هذه المواد أنه يجب أن تفترض القيمة المتبقية للأصـــل المعنوي صفراً إلا إذا :

1- كان هناك إلتزام من طرف آخر لشراء الأصل قي نهاية عمره الإنتاجي .أو

2- كان هناك سوق نشط للأصل وبالتالي يمكن تحديد القيمة المتبقية بالرجوع إلـــى ذلك السوق، و من المحتمل أن هذا السوق سيكون موجوداً في نهاية العمر الإنتاجي للأصل .

و يتم تحديد القيمة القابلة للإطفاء للأصول المعنوية ذات الأعمار المحددة بعــد خــصم قيمتــه المتبقية، والقيمة المتبقية عدا عن الصفر تعني ضمناً أن المنشأ يتوقع أن يستبعد هذا الأصل قبل نهاية عمره الإنتاجي .

وفي حال اعتراف المشروع بالأصل المعنوي بموجب مبدأ التكلفة، تحدد القيمة المتبقيــة لهــذا الأصل، باستخدام قيمة أصل مشابه وصل إلى نهاية عمره الإنتاجي وعمل في ظــل ظــروف مشابهه للظروف التي سيستخدم الأصل فيها وذلك بتاريخ إمتلاك هذا الأصل. والقيمة المتبقيــة تتم مراجعتها في نهاية كل سنة مالية. أما إذا تم تبني المحاسبة عن القيمة العادلة فيتم إجــراء تقدير جديد للقيمة المتبقية في تاريخ كل إعادة تقييم للأصل باستخدام الأسعار السائدة فــي ذلــك التاريخ .

2-3-6 الإفصاح عن الأصول المعنوية : (Disclosure)

الإفصاح بمعناه الشامل هو التصريح عن المعلومات السرية أو الكشف والإظهار والبوح وإبداء الشيء للعيان، أما الإفصاح في المحاسبة فيعني "الإلتزام بنشر جميــع الحقــائق والمعلومــات المتعلقة بالشركة التي من الممكن أن تؤثر في قرار المستثمر .

وقد راعى المشرع وفي جميع بلدان العالم أهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقــة بالمــشاريع الإقتصادية بالنسبة للمستثمر والمقرض وحملة الأسهم والحكومة والمحللين الماليين، وجعل هذا الإفصاح إجبارياً إلى الحد الذي يلبي حاجات جميع مستخدمي البيانات المالية، وقد تبنت مهنــة المحاسبة مبدأ الإفصاح الكافي أو المناسب (Adequate Disclosure) الذي يطالب بالإعلان

عن أية حقوق مالية جوهرية بصورة تكفي للتأثير في الحكم الشخصي للقارئ الواعي، وفي بعض الحالات تكون منافع الإفصاح ظاهرة وتكاليفه غير مؤكدة ، وفي حالات أخرى تكون تكاليف الإفصاح مؤكدة ولكن منافعه غير ظاهرة (Kieso, et al.2001) .

وفي الأردن نص قانون الشركات وقانون هيئة الأوراق المالية على وجوب إلتزام الشركات بالإفصاح عن الحقائق والمعلومات التي تهم مستخدمو البيانات المالية، كما نص قانون هيئة الأوراق المالية وسوق عمان المالي على إلزام الشركات بالإفصاح وإصدار تقارير مالية كل 3 شهور، إلا أن العديد من الشركات تقوم بالإفصاح الاختياري عن الكثير من المعلومات التي لم ينص عليها القانون .

أما معايير المحاسبة الدولية فقد اهتمت بالإفصاح عن الأصول المعنوية، حيث عالجت المواد من (118 الى 128) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) موضوع الإفصاح عن الأصول المعنوية ، حيث بينت المادة (118) من هذا المعيار أنه يجب أن تفصح البيانات المالية عما يلي لكل فئة من الأصول المعنوية مع التمييز بين الأصول المعنوية المولدة داخليا والأصول المعنوية الأخرى :

أ. الأصول المعنوية ذات الأعمار المحددة والأعمار غير المحددة، مع بيان الأعمار الإنتاجية أومعدلات الإطفاء المستخدمة.

ب. أساليب الإطفاء المستخدمة للأصول المعنوية ذات الأعمار المحددة .

ج. إجمالي المبلغ المرحل والإطفاء المتراكم (مجمع مع خسائر إنخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة .

د.بند(بنود) بيان الدخل الذي يدخل ضمن إطفاء الأصل المعنوي .

ه. مطابقة المبلغ المرحل للأصول المعنوية في بداية ونهاية الفترة وبيان ما يلي:

1. الإضافات مبينة بشكل منفصل من حيث بيان أنها من التطور الداخلي أو أنها من خلال إندماج الأعمال .

2. إحالة الأصول المعنوية من الخدمة وإستبعادها .

3. الزيادات أو الإنخفاضات خلال الفترة الناتجة عن إعادة التقييم .

4. خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحسبة الدولي رقم (36) إن وجدت .

5- خسائر إنخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحسبة الدولي رقم (36) إن وجدت .

6- أية خسائر تم الإعتراف بها خلال الفترة والإطفاء المعترف به خلال الفترة .

7- التغيرات الأخرى في المبلغ المرحل خلال الفترة .

وبموجب المادة (122) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) فانه يجب أن تفصح البيانات المالية عما يلي:

أ- فيما يتعلق بالأصول المعنوية ذات الأعمار غير المحدودة ، يجب على المنشأة بيان العامل أو العوامل التي لعبت دوراً هاماً في تحديد أن هذه الأصول ذات أعمار غير محدودة .

ب- الأصول المعنوية التي تم إمتلاكها عن طريق منحة حكومية، و معترف بها مبدئيا بمقدار قيمتها العادلة .

وبخصوص الأصول المعنوية المقاسة بإستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة بينت المادة (124) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) أنه إذا رحلت الأصول

المعنوية بمقدار مبالغ أعيد تقييمها فإنه يتم الإفصاح عما يلي وحسب فئة الأصول المعنوية:

1.تاريخ نفاذ إعادة التقييم .(تاريخ نفاذ القياس بإستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة)

2.المبلغ المرحل للأصول المعنوية المعاد تقييمها بإستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة.

3.المبلغ المرحل الذي كان سيتم إدخاله في البيانات المالية لو أنه تم ترحيل الأصول المعنوية المعاد تقييمها بموجب مبدأ التكلفة.

4- الإفصاح عن مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول المعنوية في بداية ونهاية الفترة مع بيان التغيرات خلال الفترة .

أما فيما يتعلق بالإفصاح عن مصاريف البحث والتطوير، فقد عالجت المواد (126 ، 127) من ذات المعيار أنه يجب أن تفصح البيانات المالية عن اجمالي المبالغ التي تم إنفاقها على البحث والتطوير وتم الإعتراف بها كمصروف خلال الفترة .

كما حددت هذة المواد ما هي المصاريف (النفقات) التي تعتبر إنفاق على البحث والتطوير وهي كافة النفقات التي تعزى مباشرة إلى أنشطة البحث أو التطوير، أو النفقات التي يمكن تخصيصها على أساس معقول وثابت لهذه الأنشطة.

ويشجع هذا المعيار المشاريع ولكن لا يطلب منها الإفصاح عن المعلومات التالية :

أ. الإفصاح عن أي أصل معنوي تم إطفاؤه كاملاً ولا يزال مستعملاً .

ب. بيان موجز بالأصول المعنوية الهامة التي تسيطر عليها المنشأة ولكـــن غيـــر معترف بها كأصول، لأنها لم تحقق مقياس الإعتراف بموجـــب معيـــار المحاســـبة الدولي رقم (38).

7-3-2 الانخفاض في قيمة الأصول المعنوية: Impairment Of Intangibles

يعرف الإنخفاض في القيمة بأنه" الفرق الناتج عن عدم القدرة على استرداد القيمـــة الدفتريـــة للأصل نتيجة لمجموعة من الظروف الداخلية و الخارجية، و كذلك يمكن تعريفه بأنه "الزيادة في القيمة الدفترية للأصل عن قيمته القابلة للإسترداد" Deliotte Touche Tohmatsu, 2003). (p.1، وذلك يعني أن الأصل يتضمن قيمة كان يجب تحميلها لقائمة الـــدخل كمـــصروفات،لأن قسط الإطفاء أو خسارة أعادة التقييم أقل من المبلغ الواجب تحميله لقائمة الدخل.

و تطبيق الإنخفاض على الأصول يعني إعادة قيم الأصول إلى القيمة العادلة، و التخلص من التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية، الذي لم تتمكن مهنة المحاسبة من إيجاد بديل مناسب له يتمتع بالموضوعية و القبول العام و الحيادية، ولكن تظهر بين الحين و الآخر محاولات لإعادة القيم المالية إلى القيم العادلة، ومن بين هذه المحاولات المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) الذي يتعلق بالإنخفاض في قيمة الأصول بما فيها الأصول المعنوية .

إن القواعد العامة التي تنطبق على تخفيض الأصول طويلة الأجل، تنطبق أيضاً على الأصـــول المعنوية ، ويجب مراجعة قيم الأصول التي تملكها المنشأة لتحديد مدى حصول إنخفـــاض فـــي قيمتها ، فعندما تشير بعض الأحداث أو التغيرات في الظروف إلى أن مقدار الأصل المرحل لا يمكن تغطيته. يتم إجراء اختبار القابلية للإسترداد (Recoverable Value)، وذلك بأن تقوم المنشأة بتقدير التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل والناتجة عن استخدام الأصـــل والـــتخلص النهائي منه ، فإذا كان مجموع صافي التفقات النقدية المتوقعة في المستقبل يقل عـــن المقـــدار

المرحل للأصل، فإنه يتم قياس خسائر الإنخفاض والإعتراف بها، وتتمثل خسارة الإنخفاض في الزيادة في المقدار المرحل للأصل عن القيمة العادلة له (Kieso,2001,p.612).

و حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "المحاسبة عن إنخفاض قيمة الأصول" (بما فيها الأصول المعنوية) الأحداث والتغيرات في الظروف التي قد تؤدي إلى إنخفاض قيمة الأصول،كما أشار إلى ذلك Kieso (Kieso,2001,p.562) ومن هذه الظروف والتغيرات ما يلي :

1.إنخفاض جوهري في القيمة السوقية للأصل .

2- تغير جوهري في مدى أو طريقة استخدام الأصل .

3- تغير سلبي جوهري في العوامل القانونية أو في مناخ العمل يؤثر على قيمة الأصل.

4- تراكم تكاليف تزيد بصورة جوهرية على المقدار الذي كان متوقعاً في البداية لإقتناء أو إنشاء الأصل .

5- التنبؤ باستمرار وجود خسائر مقترنة بالأصل .

وتقاس القيمة العادلة للأصل بقيمته السوقية في حالة وجود سوق نشط لهذا الأصل ، وفي حالة عدم وجود سوق نشط للأصل ، يتم إستخدام القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية ويتم استخدام معدل الفائدة السوقي لإيجاد القيم الحالية . وبصفة عامة فإن عملية تحديد خسارة الإنخفاض تكون كما يلي : (Kieso,2001,p.563).

1- مراجعة الأحداث أو التغيرات في الظروف والتي قد تسبب الإنخفاض .

2- إذا أشارت هذه المراجعة إلى احتمال وجود إنخفاض ، يطبق إختبار القابلية للإسترداد(Recoverable Value)، فإذا كان مجموع صافي التدفقات النقدية المتوقعة في

المستقبل من هذا الأصل أقل من المقدار المرحل له ، يكون هناك إنخفاض فـــي قيمـــة الأصل .

3- تتمثل خسارة الإنخفاض في الزيادة في المقدار المرحل للأصل عن قيمته العادلة .

وأشار المعيار رقم (36) المتعلق بإنخفاض قيمة الأصول بما فيها الأصول المعنوية أنه يجـــب على المنشأة تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصول المعنوية على الأقل في نهاية كل سنة مالية حتى ولو لم تكن هناك دلالة على أن هذه الأصول قد إنخفضت قيمتها :

1. الأصل المعنوي غير المتوافر للاستعمال بعد ،حيث إن قدرة الأصل المعنـــوي على توليد منافع إقتصادية مستقبلية يكون عادة خاضعاً لعدم تأكد كبير حتى يتـــوافر الأصل للإستعمال، وعلى ذلك يتطلب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بإجراء إختبـــار على الأقل سنوياً، لمعرفة إنخفاض قيمة المبلغ المرحل للأصـــل المعنـــوي غيـــر المتوافر للاستعمال

2. الأصول المعنوية ذات الأعمارغير المحددة ،لأنه في هذه الحالة يصعب تحديـــد فيما إذا كان هناك إنخفاض في قيمة هذا الأصل،كما يصعب ملاحظة أن هناك دليلاً واضحاً على بطلان استعماله.لذلك يتطلب هذا المعيار كحد أدنـــى إجـــراء إختبـــار القابلية للإسترداد لهذه الأصول سنوياً.

3-الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال.

المعالجة المحاسبية لإنخفاض الأصول :

تتلخص خطوات تحديد الإنخفاض في الأصول(بما في ذلك الأصول المعنوية) للمــرة الأولـــى وفقا لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) كما يلي :

1- مراجعة الظروف الداخلية والخارجية المتعلقة بالأصول ، والتي يمكن أن تــؤدي إلـــى حدوث الإنخفاض في قيمتها .

2- إجراء فحص للقيمة القابلة للإسترداد للأصول الخاضعة للإنخفاض ، ومقارنتها بالقيمة الدفترية وتحديد مقدار الإنخفاض .

3- تسجيل خسائر الإنخفاض في الأصول في الحسابات ذات العلاقــة وعكــس خــسائر الإنخفاض في القوائم المالية .

أما في الفترات التالية للفترة التي تم فيها الإعتراف بالإنخفاض فيتم إتباع الإجراءات التالية:

1- مراجعة الظروف والأسباب الداخلية والخارجية التي يمكن أن تؤدي إلى إنخفاض آخر في الأصول، أو إرتفاع في قيمتها بعد تحقق الإنخفاض.

2- إجراء فحص للقيمة القابلة للإسترداد للأصول القابلة للإنخفــاض ومقارنتهــا بالقيمــة الدفترية، وهناك ثلاثة إحتمالات :

- القيمة القابلة للإسترداد = القيمة الدفترية، أي لا يوجد إنخفاض في قيم الأصول للفتــرة المالية الحالية .

- القيمة القابلة للإسترداد < من القيمة الدفترية، أي أنه يوجد إنخفاض آخر في الأصــول ويتم قياسه كما يلي :

الإنخفاض = القيمة الدفترية – القيمة القابلة للإسترداد

- القيمة القابلة للإسترداد > من القيمة الدفترية ، أي أنه يوجد ارتفاع في قيمة الأصل.

وتتم معالجة خسائر الإنخفاض ضمن الأسس التالية :

- القيمة القابلة للإسترداد – القيمة الدفترية > خسائر الإنخفاض السابقة . ويتم هنا الإعتراف بخسائر الإنخفاض للفترة المالية الحالية فقط .
- القيمة القابلة للإسترداد – القيمة الدفترية < خسائر الإنخفاض السابقة. ويتم هنا تخفيض الخسائر المعترف بها سابقاً بالفارق بين القيمتين.

3- تسجيل خسائر الإنخفاض في الأصول ، أو تخفيض خسائر الإنخفاض المعترف بها سابقاً في الحسابات ذات العلاقة ، وعكس ذلك في القوائم المالية .

وأكد بعض الباحثين على مجموعة من القواعد يجب مراعاتها عند تخفيض(عكس) خسائر الإنخفاض المعترف بها سابقاً (Deloitte Touche Tohmatsu ,2003,P.5) وهي :

1- أن يتم إتباع نفس الطريقة من أجل تحديد الإنخفاض في الأصول ، وذلك عند إعداد قائمة المركز المالي ،حيث يتم تقدير ما إذا إنخفضت خسائر الإنخفاض ،فإذا حدث إنخفاض في تلك الخسائر يتم إحتساب القيمة القابلة للإسترداد .

2- يجب أن لا تزيد القيمة الدفترية المتضمنة لعكس خسارة الإنخفاض على القيمة القابلة للإطفاء لو لم يتم الإعتراف بخسائر الإنخفاض .

3- يتم الإعتراف بخسائر الأنخفاض المعكوسة كإيراد في قائمة الدخل .

4- يتم تعديل قسط الإطفاء للفترات المستقبلية

5- لا يتم عكس خسائر الإنخفاض في الشهرة إلا إذا كان الإنخفاض بسبب حدث خارجي له طبيعة إستثنائية، يتوقع أن لا يحدث ثانية .

مما تقدم يرى الباحث أن معيار المحاسبة الدولي رقم (38) منح الإدارة صلاحيات واسعة فيما يتعلق بتقدير التوقعات النقدية المستقبلية من الأصول المعنوية ، والذي يعتبــر شــرطاً أساســياً للإعتراف بهذه الأصول، مما يعني أن الإدارة تستطيع الإعتراف بأصول معنوية قد لا تكــون تدفقاتها النقدية مؤكدة. كما ترك هذا المعيار المجال مفتوحا أمام الإدارة للإنتقال من مبدأ التكلفة التاريخية إلى المحاسبة عن القيمة العادلة فيما يتعلق بالأصول المعنوية،حيث إن الآلية والشروط الواردة بالمعيار غير كافية،وقد تستغل الإدارة ذلك لتحقيق أهدافها ومصالحها ، كمــا أن هــذا المعيار ترك المجال واسعاً للإدارة لتحديد فيما إذا كانت الشروط الواجب توافرها حتــى يــتم الإعتراف بتكاليف التطوير كأصول متحققة أم لا، خاصة أن جزءاً من هذه الشروط يعتمد على نية الإدارة وتوقعاتها المستقبلية .ويرى الباحث أن كل ما تقدم قد يؤدي إلى إستغلال ذلك من قبل إدارات الشركات لغايات التأثير على محتوى القوائم المالية بما يخدم مصالحها. لــذلك يقتــرح الباحث تعديل هذا المعيار بحيث يشمل مزيداً من المحددات والشروط والآليات فيما يتعلق بهــذا الجانب لتقييد إدارات الشركات عند الإعتراف بالأصول المعنوية وكذلك عند الإنتقال من مبــدأ التكلفة التاريخية إلى المحاسبة عن القيمة العادلة عند قياس هذه الأصول.

ومن جهة أخرى لاحظ الباحث أن هذا المعيار قيد إدارات الشركات وبشكل كامل من حيث عدم الإعتراف بالأصول المعنوية المولدة داخليا مثل العلامات التجارية وغيرها ، بحجه عدم القدرة على تحديد تكلفة هذه الأصول ، أو لأنها ولدت من غير وجود عملية تبادلية بين المنشأة وجهة أخرى .

ويرى الباحث أن هناك تساهلاً ومنحاً لصلاحيات واسعة للإدارة في بعض الأمور، وتشدداً فــي بعض الأمور الأخرى الخاصة بالأصول المعنوية فيما يتعلق بالإعتراف والقيــاس، ويقتــرح الباحث إعادة دراسة هذا المعيار بحيث يصبح متوازناً، فمن جهه أن يتم وضع شروط إضافية

قابلة للتطبيق على أرض الواقع، ويسهل التأكد منها ويفضل أن تكون قابلة للقياس ما أمكن وأن لا يكتفى بالشروط الإنشائية التي يصعب التأكد منها وذلك فيما يتعلق بالإعتراف بالأصول المعنوية و تحديد القيمة العادلة لها، وكذلك بالنسبة إلى موضوع الإنتقال الى المحاسبة عن القيمة العادلة، مما يزيد من الثقة بالقيمة المحددة وفقا لهذه الطريقة ومما يسهل عملية الإنتقال من مبدأ التكلفة التاريخية إلى المحاسبة عن القيمة العادلة، ويجعلها أكثر موضوعية في رأي الباحث. ومن جهه أخرى إعادة النظر بهذا المعيار ودراسة إمكانية السماح بالإعتراف بالأصول المعنوية المولدة داخليا في حال توافر شروط الإعتراف بالأصول الواردة بالمعيار رقم (38)بالإضافة إلى شروط ومحددات أخرى تضمن قياس هذه الأصول بأقرب ما يمكن إلى الموضوعية .

وفيما يلي يتناول الباحث أهم الأصول المعنوية والتي تثير جدلاً محاسبياً عند تقييمها وذلك كما يلي:-

أولاً: الشهرة (Good Will)

1- تعريف ومفهوم الشهرة

إن سبب الشهرة هو الدخل غير العادي (Abnormal Income) الذي يحصل عليه الشركة مقارنة مع الشركات الأخرى المشابهه والشهرة لا يمكن فصلها ، كما أن المنافع المتأتية منها تعتريها حالة عدم التأكد (Uncertainty).

وقد عرف لارسن وآخرون (Larson etal,.1999,P.473) الشهرة بأنها" الزيادة في القيمة المدفوعة لشراء الشركة عن القيمة السوقية العادلة لصافي أصول تلك الشركة فيما لو تم شراء هذه الأصول منفردة".

كما عرفها ستكني وول(Stigkney &Weil,2000,P.439). بأنها هي" الفرق بين المبلغ المدفوع لشراء وإمتلاك شركة بالكامل (أو وحدة تشغيل) وبين مجموع القيم الجارية لصافي أصول تلك الشركة".

2- مشكلة القياس المحاسبي لقيمة للشهرة :

تعد الشهرة بدون شك أحد أعقد الأصول وأكثرها إثارة للجدل ، حيث تعد الشهرة أصلا فريداً لأنها على عكس الأصول المعنوية الأخرى التي يمكن بيعها أو تحويلها منفردة ،حيث تتركب الشهرة من العديد من العوامل والظروف الإيجابية التي يمكن أن تسهم في قيمة المنشأة ومقدرتها الكسبية مثل :

1- وجود فريق اداري عالي الكفاءة . **2- ضعف إدارة أحد المنافسين .**
3- الإعلان الفعال . 4- امتلاك معادلة سرية .
5- علاقات جيدة بالعمال . 6- جدارة ائتمانية جيدة .
7- برنامج تدريبي راق . 8- اكتشاف ابتكار أو مورد معين .
9- ظروف ضريبية مواتية . 10- تنظيم حكومي مفيد للشركة .
11- علاقة مفيدة بشركة أخرى . 12 - تطورات غير جيدة في عمليات أحد المنافسين .

وكل هذه العوامل والظروف غير الملموسة يصعب تقييمها، وقد أجاز المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) ومعيار التقرير المالي الدولي رقم (3)الذي تطرق الى الشهرة الناجمة عن إندماج الأعمال، الإعتراف بالشهرة واعتبارها أصلاً معنوياً، إذا توافرت شروط الإعتراف بها ، وبناءً على ذلك يتم الإعتراف بالشهرة الناتجة من عملية شراء أو إندماج الأعمال ، ويتم تحديد قيمتها " بالفرق بين القيمة العادلة للأصول المشتراة والثمن المدفوع مقابلها " أما الشهرة المولدة داخلياُ فلا يتم الإعتراف بها حيث جاء في المادة (48) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) أنه "

يجب عدم الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً على أنها أصل " وذلك لـــصعوبة تحديـــد تكلفتهـــا بموثوقية ، بالإضافة إلى صعوبة تحديد المنافع المستقبلية التي من الممكن أن تنتج عنها ، وكذلك لأنه من الممكن أن تتولد الشهرة داخليا دون أن تتحمل المنشأة أية تكـــاليف إضـــافية لتوليـــدها ،ودون أي عملية (Transaction) تبادلية مع أي طرف خارجي .

و من الطرق المستخدمة في تقييم الشهرة ما يعرف بمدخل الأرباح غير العادية (Earnings excess) فباستخدام هذا المدخل يتم حساب المقدرة الكسبية الكلية التي تحصل عليها الشركة ،ثم يتم حساب الأرباح العادية عن طريق تحديد المعدل العادي للعائد على الأصول في هذه الصناعة ويعرف الفرق بين الأرباح التي تحققها الشركة و الأرباح العادية في الصناعة بالمقدرة الكسبية غير العادية، وتشير هذه المقدرة الكسبية غير العادية إلى أن هناك أصولاً معنوية تسبب هذه الزيادة في المقدرة الكسبية، وتتمثل شهرة المحل في هذه الحالة في القيمة الحالية للأرباح غير العادية المستقبلية. ويبدو هذا المدخل كطريقة منطقية لتحديد قيمة الشهرة، ولكن الباحث يرى أن كل عامل مطلوب لحساب قيمة الشهرة في ظل هذا المدخل يثير التساؤل ويتطلب إجابات للأسئلة التالية:-

1- ما هو معدل العائد العادي على الأصول في الصناعة ؟

2- كيف يمكن تحديد الأرباح في المستقبل؟

3- ما هو معدل الخصم الذي يستخدم في إيجاد القيمة الحالية للأرباح غير العادية؟

4- ماهي الفترة التي يتم خصم الأرباح غير العادية خلالها؟

5- ما هي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المراد إحتساب قيمة الشهرة لها؟

فمعدل العائد العادي يقدر من خلال متوسط معدل العائد العادي للشركات العاملة في نفس الصناعة ، بالإعتماد على التقارير والبيانات السنوية لتلك الشركات. وفي رأي الباحث أنه

من الصعب الوصول إلى هذا المعدل بدقة، لكون بعض الشركات التي أدخل معدل عائدها العادي في حساب هذا المعدل قد تمتلك أصولاً معنوية غير معترف بها في القوائم المالية مما يرفع من معدل الصناعة ويقلل من قيمة الشهرة المحسوبة ،هذا بالإضافة إلى إختلاف ظروف الشركات العاملة بالصناعة حتى مع عدم وجود أصول معنوية لديها .

وحسب هذه الطريقة يتم تقدير الأرباح السنوية في المستقبل بالإعتماد على معدل الأرباح لنفس الشركة لعدة سنوات (قد تكون 5 سنوات) ويرى الباحث أن هذا المتوسط قد لا يعتبر ممثلا للأرباح المستقبلية لهذه المنشأة ،حتى مع إفتراض ثبات كل السياسات المحاسبية المختلفة بما فيها طرق تقييم بضاعة آخر المدة، وطرق الإطفاء .

كما يعتبر تحديد معدل خصم الأرباح غير العادية تقديراً إجتهادياً إلى حد كبير، وكلما إنخفض معدل الخصم كلما إرتفعت قيمة الشهرة والعكس صحيح .ولأن الأرباح غير العادية أمر غير مؤكد، يرى الباحث استخدام معدل أعلى من المعدل العادي ،بالإضافة إلى مراعاة العوامل التي تدخل في تحديد هذا المعدل كدرجة اسقرار الأرباح الماضية و طبيعة المضاربة التي يتميز بها النشاط والأحوال الإقتصادية العامة .

وتعتبر مشكلة تحديد الفترة التي ستستمر خلالها الأرباح غير العادية أصعب مشكلة في تحديد قيمة الشهرة ، ولكون الأرباح غير العادية قد لا تستمر إلى ما لا نهاية ، لذلك يتم خصم الأرباح على مدى عدد السنوات التي يتوقع أن تستمر خلالها الأرباح غير العادية .

ومن الطرق الأخرى لتحديد قيمة الشهرة "طريقة عدد السنوات" ، والتي تتلخص في ضرب الأرباح غير العادية في عدد السنوات التي يعتقد استمرار هذه الأرباح خلالها .وهذا يعتبر مقياساً تقريبياً للشهرة .ومن أهم معوقات هذه الطريقة هو كيفية التوصل إلى الأرباح غير العادية

بالإضافة إلى كيفية التوصل إلى عدد السنوات التي ستستمر خلالها هذه الأرباح وكلاهما يعتمد على التقدير والإجتهاد.

ومن الطرق الأخرى والتي تتميز بالبساطة الطريقة التي تعتمد على مضاعفات متوسط الأرباح السنوية للشركات الأخرى في نفس الصناعة ، فإذا كانت الشركة (x) قد تم إمتلاكها في الفترة الأخيرة مقابل خمسة أضعاف متوسط أرباحها السنوية ، فإنه يمكن إحتساب قيمة الشهرة لشركة منافسة ومماثلة تعمل في نفس الصناعة ،بما يعادل خمسة أضعاف متوسط أرباحها السنوية.

ويرى الباحث أن تحديد قيمة الشهرة عملية غير مؤكدة بصورة كبيرة ، فالقيمة المقدرة للشهرة تعتمد على عدد من العوامل التي يصعب تحديدها وتخضع كل منها للتقدير والإجتهاد، فبالإضافة إلى ذلك ستواجه عملية تحديد قيمة الشهرة في حالة إندماج الأعمال بمشكلة إحتساب القيمة السوقية العادلة لصافي أصول الشركة، والتي تعتمد على العديد من طرق القياس والتي لكل منها معوقات مختلفة عند استخدامها، وهذا يعني الوصول إلى قيم مختلفة للشهرة تعتمد على التقديرات والإجتهادات لكل عامل من العوامل التي تمت الإشارة اليها سابقاً ، بالاضافة الى التقديرات والإجتهادات عند تحديد القيمة العادلة لصافي أصول الشركة، مما يعني تأثر محتوى القوائم المالية بقيمة الشهرة التي تم إعتمادها،ويرى الباحث أن علم المحاسبة يواجه حالياً تحدياً كبيراً فيما يتعلق بتحديد القيمة العادلة للأصول المعنوية (بما فيها الشهرة)بشكل أكثر دقة .

3- مشكلة إطفاء الشهرة :

بمجرد الإعتراف بالشهرة في السجلات ، فإن السؤال التالي هو كيف يجب إطفاؤها وهناك ثلاثة مداخل أساسية لذلك هي : (Kieso etal,.2001,P.610).

أ – **إقفال الشهرة مباشرة في حقوق الملكية :** حيث يرى البعض استخدام هذا المدخل لأنه لا يمكن فصل الشهرة عن المنشأة ككل ، ومن ثم فإنها لا يمكن أن تباع بدون بيع المنشأة وكذلك

حتى يكون هناك توافق في المعالجة المحاسبية للشهرة المشتراة وتلك المولدة داخليا فالشهرة المولدة داخليا يتم إستنفاذها فوراً ولا تبدو ضمن الأصول، ومن ثم يجب تطبيق نفس المعالجة على الشهرة المشتراة ، وربما يكون أفضل مبرر لإقفال الشهرة مباشرة في حقوق المساهمين، هو أن تحديد الفترات التي يتوقع فيها الحصول على المنافع المستقبلية للشهرة صعبة جداً لدرجة تبرر إقفالها في حقوق المساهمين .

ب -**الإحتفاظ بالشهرة إلى أن يحدث إنخفاض في القيمة :-** حيث يعتقد الكثير من المحاسبين أن الشهرة قد يكون لها عمر غير محدود، و يجب الإحتفاظ بها كأصل إلى أن يحدث إنخفاض في القيمة. و يرون أن الشهرة يجب أن يحتفظ بها كأصل، طالما أن الشهرة الداخلية تستنفد للحفاظ على الشهرة المشتراة أو تعظيمها. كما أنهم يرون أنه و بدون وجود دليل كاف على حدوث إنخفاض في القيمة، فإنه لا يجوز إجراء أي تخفيض على قيمة الشهرة، لأن ذلك يعد أمراً إجتهادياً، و يؤدي إلى عدم مصداقية صافي الدخل.إلا أنه وفي حال وجود مؤشرات داخلية أو خارجية على إنخفاضها، يتم إجراء إختبار تدني قيمة الشهرة Impairment Of Goodwill للتأكد من وجود إنخفاض في قيمتها ، ويمكن إجراء إختبارين لمعرفة الإنخفاض في قيمة الشهرة وهما، إختبار من أسفل إلى الأعلى و إختبار من أعلى إلى الأسفل (Deloitte Touche Tohmatsu,2003,P.4):

1- إختبار من أسفل إلى الأعلى Bottom -Up Test

ويتم إجراء هذا الإختبار عندما يمكن تخصيص الشهرة لوحدة نقد معينة داخل المنشأة على أساس ثابت ومعقول، وفي هذا الإختبار يتم إحتساب القيمة القابلة للإسترداد على أساس التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة ، والتي تقارن مع القيمة الدفترية لتحديد فيما إذا كان هناك إنخفاض أم لا في وحدة توليد النقد ،ففي حال مساواة أو إرتفاع قيمة وحدة النقد مقارنة مع القيمة القابلة

للإسترداد، لا يتم إثبات أي خسائر إنخفاض في قيمة الشهرة، وهنا تكون القيمة المعتـرف بهـا للشهرة تساوي أو أقل من القيمةالعادلة ، أما إذا كانت القيمة المعترف بها لوحدة النقد أكثر من القيمةالقابلة للإسترداد، يتم الإعتراف بخسائر الإنخفاض، وهنا تكون القيمة المعترف بها أكبـر من القيمة العادلة.

2- إختبار من أعلى لأسفل : Top –Down Test

ويتم إجراء هذا الإختبار عند عدم إمكانية تخصيص الشهرة لوحدة نقد معينة علـى أسـاس ثابت ومعقول ،عندها يتم اللجوء إلى وحدة توليد النقد الأكبـر وهـي المنـشأة (Touche Deloitte Tohmatsu,2003,P.5).ومثال ذلك حالات الإندماج بين الشركات،حيث يتم الإعتراف بالشهرة عند الاندماج ، ويتم إجراء الإختبار من أعلى إلى أسفل لاحقاً للتأكد من وجود إنخفاض في القيمة أم لا،وذلك بإحتساب القيمة القابلة للإسترداد ومقارنتها مع القيمـة الدفترية ، حيث يتم الاعتراف بالإنخفاض بالشهرة عندما تكون القيمة الدفترية أكبـر مـن القيمة القابلة للاسترداد.

وفي حال إجراء هذا الإختبار يؤخذ ما يلي بعين الإعتبار ما يلي :

1- تقدير أصول وإلتزامات وحدة النقد بدقة ، كي يتم تحديد الإنخفاض الـذي تـم فـي الأصول، بحيث لا يتم التركيز على الشهرة فقـط كأصـل قابـل للإنخفـاض، دون الأصول المعنوية والأصول طويلة الأجل الأخرى، بإعتبار أن الإنخفاض يشمل كـل هذة الأصول .

2- أن يتم تقدير الشهرة المولدة داخليا بدقة ، ثم إستبعادها من القيمة القابلة للإسـترداد ، حيث إن عدم استبعاد الشهرة المولدة داخلياً، قد يؤدي إلى عدم الإعتراف بالإنخفاض بالرغم من تحققه .

كما أن إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد التي تعود لها الشهرة يعني إنخفاض الشهرة ايضاً، لــذلك يتم إجراء إختبار التدني (Impairment Test) وفقاً للخطوات التالية :

1-تحديد القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد والقيمة الدفترية للشهرة .

2-يتم مقارنة القيمة الدفترية (Carrying Amount) لوحدة توليد النقد مع القيمة القابلة للإسترداد (Recoverable Amount) لوحدة توليد النقد نفسها .

3-يتم تحديد مقدار الإنخفاض لوحدة توليد النقد والشهرة .

4-تسجيل وحدة توليد النقد والشهرة بقيمها الجديدة ، ويحمل الفرق على قائمـة الـدخل (خسارة إنخفاض القيمة) إلا إذا كان الإنخفاض يتعلق بأصل تم إعادة تقييمه حيث يتم الإعتراف بتغيرات القيمة مباشرة في حقوق الملكية .

5-يتم تعديل الإطفاء للفترات المستقبلية، حيث أن خـسائر الانخفـاض يترتـب عليهـا إنخفاض في القيمة الدفترية للأصل والتي يتم إطفاؤها على العمر المتبقي للأصل وذلك للأصول التي تطفأ بطرق غير معتمدة على وحدات الإنتاج أو ساعات التشغيل .

6-عندما تكون الشهرة مرتبطة بأصول تعرضت لخسارة القيمـة يـتم إسـتبعاد القيمـة المرحلة للشهرة قبل تخفيض المقدار المرحل للأصول طويلة الأجل والأصول المعنوية الأخرى التي تعرضت للإنخفاض.

ت- اطفاء الشهرة على مدى العمر الإنتاجي :- ويشير معيار المحاسبة الدولي رقم (38) في المادة رقم (97) منه أن يتم إطفاء الشهرة إذا كان لها عمر إنتاجي محدد، على أسـاس منـتظم على مدى أفضل تقدير لعمرها الإنتاجي ،الإ اذا بدت طريقة أخرى أكثر ملاءمة،أما إذا كان لها عمر إنتاجي غير محدود فلا يتم إطفاؤها وذلك حسب نص المادة (107) مـن ذات المعيـار

على أن يتم أخذ العوامل التالية بعين الإعتبار عند تقدير العمر الإنتاجي للشهرة الناشئة عن التملك:

1-طبيعة العمل المتملك وعمره المتوقع .

2-استقرار الصناعة التي تعود الشهرة لها وعمرها المتوقع.

3-المعلومات العامة حول خصائص الشهرة في الأعمال أو الصناعات المشابهة ودورات الحياة النموذجية للأعمال المشابهة.

4-آثار تقادم المنتج و التغيرات في الطلب و العوامل الإقتصادية الأخرى على العمل المتملك.

5-مدة الخدمة المتوقعة للموظفين الرئيسيين أو مجموعات الموظفين وما إذا كان من الممكن إدارة العمل المتملك من قبل فريق إداري آخر.

6- مستوى إنفاق الصيانة أو التمويل اللازم للحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة من العمل المتملك وقدرة الشركة و نيتها للوصول إلى هذا المستوى.

7-لإجراءات المتوقعة من المنافسين أو المنافسين المحتملين.

8- فترة السيطرة على العمل المتملك و الأحكام القانونية أو التنظيمية أو التعاقدية التي تؤثر على عمره الإنتاجي.

ويرى الباحث أن المحاسبين وإدارات الشركات يواجهون مشكلة عند تحديد العمرالإنتاجي للأصل المعنوي، الذي يدخل في حساب مبلغ الإطفاء العائد لهذه الأصول، لأن أغلب العوامل المشار إليها أعلاه لا يمكن تحديدها بدقة ، بل يتم الإعتماد على الحكم الشخصي أو الإجتهاد غير المدعم بالأدلة والقرائن عند تحديدها.

كما يرى الباحث أنه من المهم تحديد طريقة الإطفاء والعمرالإنتاجي للشهرة، لغايات تحديد مبلغ الإطفاء، لكن الأهم هو تحديد القيمة العادلة للشهرة بموضوعية،و تحديد فيمـــا إذا كـــان هنـــاك إنخفاض أو ثبات أو إرتفاع في هذه القيمة مقارنة مع القيمة الدفترية لها، و أن لا يتم تخفــيض أو إطفاء الشهرة إلا إذا كان هناك إنخفاض في القيمة العادلة للشهرة مقارنة مع القيمة الدفتريـــة مما يلغي تخفيض الشهرة في حال ثبات أو زيادة قيمتها،ومما يلغي الحاجة ألى تحديــد العمــر الإنتاجي وطريقة الإطفاء لها حيث يعتريهما كثيرا من الإنتقادات والملاحظات . أما فيما يتعلــق بقانون ضريبة الدخل الأردني فقد حدد فترة إطفاء الشهرة حسب المدة التي يحددها المكلف وبما لا يتجاوز (10) سنوات،وبالتالي فهو لا يتوافق مع إقفال الشهرة في حقوق الملكية، ولا يتوافق أيضاً مع الإحتفاظ بالشهرة وعدم إطفائها لحين إنخفاض قيمتها، ولكنه يتوافق جزئياً مع إطفـــاء الشهرة على مدى عمرها الإنتاجي لكنه لا يتوافق مع المدة المحددة بمعيار المحاسبة الدولي رقم (38) ومعيار التقرير المالي الدولي رقم (3) حيث تفرض هذه المعايير عدم إطفاء الأصول المعنوية في حالة أن أعمارها الإنتاجية غير محددة، بينما يتم إطفاء هذه الأصول إذا كان لهـــا أعمار إنتاجية محددة وذلك حسب العمر الإنتاجي المقدر لها بناءً على العديد من العوامل التـــي حددتها هذه المعايير .

عدم الإطفاء في حالة أن العمر الإنتاجي غير محدد، أو حسب العمر الإنتـــاجي المقـــدر وفقـــاً للعديد من العوامل التي حددتها هذه المعايير .

ثانياً: حقوق الإختراع (براءات الإختراع)

1- تعريف ومفهوم براءات الإختراع

تحتل براءات الإختراع أهمية كبيرة من بين عناصر الملكية الفكرية الأخرى ، نظـــرا لـــدورها الهام في تشجيع البحث العلمي ، والإبداع والإبتكار الذي ينعكس دائما على التقدم التكنولـــوجي

وقد كانت براءات الإختراع في الأردن منظمة بموجب قانون إمتيازات الإختراعات والرسوم رقم (22) لسنة 1953 ،وتعديلاته لسنة 1986 (بموجب قانون معدل لقانون إمتيازات الإختراعات والرسوم رقم 8 لسنة 1986)، ونظرا لقصور هذا القانون عن مواكبة التطورات الدولية ، فقد صدر قانون براءات الإختراع الجديد رقم (32) لسنة 1999 .

و عرفت المادة (2) من قانون براءات الإختراع الأردني لسنة 1999 الإختراع بأنه " أي فكرة إبداعية يتوصل إليها المخترع في أي من مجالات التقنية ، وتتعلق بمنتج أو بطريقة صنع أو بكليهما تؤدي عمليا إلى حل مشكلة معينة في أي من هذه المجالات . أما ستكني وول (Stickney & Weil, 2000,P.437) فقد عرفا براءة الإختراع بأنها " الشهادة الممنوحة للمخترع والتي تثبت حقه في هذا الإختراع و تمنع الآخرين من الإفادة من منافع هذا الإختراع أو الإكتشاف". كما عرف لارسون وآخرون براءة الإختراع(Larson etal,.1999,P.471) بأنها " الشهادة الممنوحة لمالك الإختراع والتي تثبت حقه في تصنيع وبيع الآلة أو الشعار المخترع، أو في استخدام عمليات محددة " ،وقد عرفت المادة (2) من قانون براءات الإختراع الأردني البراءة على أنها " الشهادة الممنوحة لحماية الإختراع". أما حمد الله فقد بين أن براءة الإختراع هي شهادة تمنح من جهة مختصة لمن يدعي توصله لإختراع بعد إستكماله لمجموعة من الشروط الموضوعية والشكلية تتضمن وصفاً دقيقاً للإختراع وتخول صاحبها القدرة على إستغلالها(حمد اللة،1997 ،ص.11).

وهناك نوعان أساسيان من حقوق الإختراع هما : (حجاج،2007 ، ص.549)

- حقوق إختراع المنتج (Product patents) والذي يتعلق بالمنتجات المادية الفعلية .

- حقوق إختراع العملية (Process patents) والتي تغطي عملية إنتاج المنتج، ويعطي حق الإختراع لحاملة حق كامل في استخدام وتصنيع وبيع المنتج أو العملية لفترة زمنية معينة دون تدخل أو تعد من أية أطراف أخرى.

2-القياس المحاسبي لحقوق الإختراع:

نصت المادة (24) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) على أنه يجب قياس الأصول المعنوية(ومنها براءة الإختراع) مبدئياً بالتكلفة، وذلك عند شراء حق الإختراع من المخترع أو من مالك آخر له ، وتشمل التكلفة سعر الشراء والتكاليف الأخرى التي تتحملها الشركة للحصول على حق الإختراع،كما يمكن رسملة الأتعاب القضائية و تكاليف الدعاوي القضائية الأخرى لحماية حق الإختراع، لأن هذه القضايا تؤكد الحق القانوني لحامل حق الإختراع، ويجب إطفاء هذه التكاليف مع تكاليف الإقتناء على مدى العمر الإنتاجي للحق.أما المعالجة البديلة المسموح بها بموجب المادة رقم (75) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) هو قياس هذا الأصل بالقيمة العادلة بعد الإعتراف به بالتكلفة.

3-إطفاء حقوق الإختراع :

قد نصت المادة (17) من قانون براءات الإختراع على أن مدة حماية براءة الإختراع (20) سنة تبدأ من تاريخ طلب البراءة في المملكة ، أي أن مدة الحماية (20) سنة غير قابلة للتجديد علماً بأن المادة 9/ك /3 من قانون ضريبة الدخل النافذ سمحت للمكلف بإطفاء براءات الإختراع خلال مدة لا تتجاوز (10) سنوات، ويرى الباحث أن في ذلك عدم توافق ما بين قانون براءات الإختراع الأردني وقانون ضريبة الدخل الأردني النافذ ، فيما يتعلق بمدة إطفاء براءات الإختراع ، ويوصي الباحث بتعديل المادة 9/ك/3 من قانون ضريبة الدخل بحيث تسمح بإطفاء براءات الإختراع خلال مدة لا تتجاوز (20) سنة ليتوافق ذلك مع المدة القانونية لحماية براءة

الإختراع، ومما يعني إمكانية توزيع تكلفة هذا الأصل على (20) سنة بدل من (10) سنوات مما يخفض مصاريف الإطفاء ويزيد من الوعاء الضريبي وضريبة الدخل المستحقة خلال العشر سنوات الأولى من العمر الإنتاجي لهذا الأصل.

كما أن هناك عدم توافق ما بين المادة 9/ك/3 من قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ وبين معيار المحاسبة الدولي رقم (38) من حيث مدة الإطفاء ، حيث أشارت المادتان أرقام (97 و 107) من هذا المعيار عدم إطفاء الأصول المعنوية في حالة أن أعمارها الإنتاجية غير محددة بينما يتم إطفاء هذه الأصول إذا كان لها أعمار إنتاجية محددة وذلك حسب العمر الإنتاجي المقدر لها بناءً على العديد من العوامل التي حددتها هذه المعايير .

ويمكن حساب إطفاء حق الإختراع على أساس زمني أو على أساس الوحدات المنتجة، ويجب إطفاء تكلفة حق الإختراع على مدى عمره القانوني أو عمره الإنتاجي أيهما أقصر ،حيث أن عوامل تغير الطلب وظهور إختراعات جديدة و غيرها قد تجعل العمر الإنتاجي لحق الإختراع أقصر من عمره القانوني.

ثالثاً : العلامات التجارية (Trademarks)

1-تعريف ومفهوم العلامات التجارية

كان ينظم العلامات التجارية في الأردن قانون العلامات التجارية رقم (33) لسنة 1952، وفي عام 1999 صدر القانون المعدل لقانون العلامات التجارية رقم (34) لسنة 1999 ،ومن أهم التعديلات التي جاء بها القانون المعدل : إدخال علامات الخدمة ، (Service Marks) والعلامات المشهورة (Well – known Marks) لتعريف العلامات التجارية، بالإضافة إلى علامات السلع والبضائع وجواز التصرف بالعلامة التجارية بمعزل عن المحل التجاري والنص على الترخيص باستعمال علامة تجارية من قبل شخص أخر غير مالكها.

وقد عرفت المادة (2) من القانون المعدل لقانون العلامات التجارية الأردني رقم (34) لسنة 1999 العلامة التجارية على أنها " أي إشارة ظاهرة يستعملها أو يريد استعمالها أي شخص لتمييز بضائعه أو منتجاته أو خدماته عن بضائع أو منتجات أو خدمات غيره ".

وقد عرف Larson وآخرون(Larson etal,.1999,P.474). العلامة التجارية بأنها: " عبارة عن رمز أو اسم أو عبارة تميز منتجات أو خدمات الشركة". كما عرف كيسو وآخرون(Kieso etal,.2001,P.604). العلامة التجارية بأنها : " كلمة أو عبارة أو رمز تميز شركة معينة أو منتج معين ".

وتعرف العلامة التجارية كذلك على أنها " كل إشارة أو دلالة أو رمز يضعها التاجر أو الصانع على المنتجات التي يقوم ببيعها أو تصنيعها، وتهدف إلى تسهيل التعرف على مصدر بيع المنتجات أو صنعها ، بحيث لا تختلط بغيرها من السلع المماثلة في الأسواق ، مما يساعد على سهولة التعرف عليها من قبل المشترين أو المتعاملين معها(الأسمر،1995 ،ص. 68).

2-القياس المحاسبي للعلامات التجارية:

نصت المادة رقم (24) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38)على أنه يجب قياس الأصول المعنوية مبدئياً بالتكلفة. وتتمثل التكاليف التي يمكن رسملتها للعلامات التجارية في سعر الشراء اذا كانت مشتراة، كما يمكن رسملة تكاليف الأتعاب القضائية وأتعاب التسجيل وتكاليف التصميم والأتعاب الإستشارية وتكاليف الدعاوي القضائية، والنفقات الأخرى التي ترتبط مباشرة بضمان هذه الحقوق (حجاج ، 2007 ،ص.551) . أما المعالجة البديلة المسموح بها بموجب المادة رقم (75) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) هو قياس هذا الأصول بالقيمة العادلة بعد الاعتراف به بالتكلفة.

3-إطفاء العلامات التجارية:

تنص المادة (20) من القانون المعدل لقانون العلامات التجارية رقم (34) لسنة 1999 على أن " مدة ملكية حقوق العلامة التجارية هي عشر سنوات من تاريخ تسجيلها ويجوز تجديد تسجيلها لمدد مماثلة"، وهذا يعني أن عمر العلامة التجارية غير محدد شريطة الإستمرار في تجديد تسجيلها حسب الأصول،كما يعني ذلك أن حق استعمال العلامة التجارية المسجلة تسجيلاً قانونياً لمالكها، وله الحق في منع الغير من استعمالها.أما فيما يتعلق بقانون ضريبة الدخل الأردني وحسب نص البند رقم (3) من الفقرة ك من المادة رقم (9) فقد حددت فترة إطفاء العلامات التجارية خلال مدة لا تتجاوز (10) سنوات. أما المواد أرقام (107 و 97) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) فقد إشترطت عدم إطفاء الأصول المعنوية في حالة أن أعمارها الإنتاجية غير محددة بينما يتم إطفاء هذه الأصول إذا كان لها أعمار إنتاجية محددة وذلك حسب العمر الإنتاجي المقدر لها بناءً على العديد من العوامل التي حددتها هذه المعايير .

و يرى الباحث أنه لا يوجد توافق بين قانون العلامات التجارية الأردني النافذ وقانون ضريبة الدخل الأردني النافذ فيما يتعلق بمدة إطفاء العلامات التجارية من جهه،ولا يوجد توافق بين معيار المحاسبة الدولي رقم (38) وقانون ضريبة الدخل الأردني النافذ فيما يتعلق بمدة إطفاء العلامات التجارية من جهه أخرى، لذلك يوصي بدراسة إمكانية سماح قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ بعدم إطفائها، ما دام العمر الإنتاجي للعلامات التجارية لأمد غير محدود وفي نفس الوقت لا يوجد ما يشير الى إنخفاض في قيمتها، مما يزيد من إيرادات دائرة ضريبة الدخل ومما يجعل قانون ضريبة الدخل يتوافق مع معيار المحاسبة الدولي رقم (38) بهذا الخصوص.أما إذا كان لهذه العلامات عمر إنتاجي محدود فيوصي الباحث بإطفاء هذه الأصول حسب الأعمار

الإنتاجية المقدرة وفقاً للعوامل المحددة في معيار المحاسبة الدولي رقم (38) وإن كانت أكثر أو أقل من عشر سنوات.

وبموجب المادة (7) من القانون المعدل لقانون العلامات التجارية رقم (34) لسنة 1999، فقد أصبح بإمكان نقل ملكية العلامة التجارية أو التنازل عنها أو رهنها دون نقل المحل التجاري كما أصبح بالإمكان الحجز على العلامة التجارية مستقلة دون المحل التجاري.ولذلك يرى الباحث أنه من الضروري تحديد القيمة العادلة لهذا الأصل المعنوي والإعتراف بها في القوائم المالية بهذه القيمة وليس بالتكلفة ، لكون القيمة العادلة أكثر ملاءمة عند تحديد التعويضات من قبل المحكمة لمالك العلامة عند حدوث تعد على هذا الأصل المعنوي ، حيث إنه ليس من العدل تحديد التعويضات بناءً على تكلفة هذا الأصل ، خاصة إذا كانت قيمته العادلة أعلى بكثير من التكلفة بسبب التضخم أو بسبب نماء وتعاظم المنافع المتوقعة من هذا الأصل .

رابعاً: الإمتيازات والتراخيص (Franchises)

1-تعريف ومفهوم الإمتيازات والتراخيص

الإمتياز هو إتفاق تعاقدي على أساسة يقدم مانح الإمتياز (Franchisor) إلى المنتفع به (Franchisee) حق بيع منتجات أو خدمات معينة أو استخدام علامات تجارية معينة أو أداء وظائف معينة في نطاق منطقة جغرافية معينة.حيث إن مانح الامتياز يحمي ابتكاره أو منتجه عن طريق إمتلاك حق إختراع أو حق طبع ونشر أو علامة تجارية ، ويقوم المنتفع بإقتناء هذا الحق لإستغلال هذه الفكرة أو المنتج عن طريق إبرام عقد إمتياز(حجاج ،2007 ،ص.554).

وقد عرف (Gibson)(Gibson, 2001,P.89) الإمتياز بأنه " الحق القانوني لاستخدام علامات أو أسماء تجارية لمنتج أو خدمة معينة تعود ملكيتها إلى شركة أخرى "

وهناك نوع آخر من الإمتيازات التي تبرم بين جهه حكومية ومنشأة اعمال لإستغلال مرفق عام ففي هذه الحالة يسمح لمنشأة معينة باستخدام مرفق عام في أداء خدماتها ويطلق على هذه الحقوق التي تحصل عليه الشركات بالإتفاق مع الجهات الحكومية اسم التراخيص (Licenses)، وقد تكون الإمتيازات والتراخيص لفترة زمنية محدودة أو لفترة زمنية غير محدودة أو مدى الحياه.وهناك العديد من الشركات في الأردن تمتلك حقوق إمتياز ممنوحة لها من قبل الحكومة ومن الأمثلة على حقوق الإمتياز الممنوحة من قبل الحكومة الأردنية لإحدى الشركات المساهمة العامة الأردنية، هو حق الإمتياز الممنوح لشركة مصفاة البترول الأردنية بموجب إتفاقية الإمتياز الموقعة بين الحكومة الأردنية وهذه الشركة بتاريخ 16/تشرين الثاني عام 1957 والتي تمت المصادقة عليها بموجب القانون رقم (19) لسنة 1958 بتاريخ 10/ شباط 1958 . وأهم ما نصت عليه إتفاقية الإمتياز هذه " أنه يحصر في الشركة حق إنشاء وإستثمار منشآت لتصنيع وتكرير البترول، وتصنيع المركبات الهيدروكربونية ، وتصنيع المواد الثانوية المشتقة من عمليات التكرير، وحق خزن وتوزيع وبيع هذه المواد ، وحق إستملاك الأراضي وحقوق أخرى كما تعفى الشركة من رسوم الإستيراد والرسوم الجمركية الإضافية الأخرى التي تستوفى على البضائع المستوردة ، على المواد التي تستوردها الشركة لأغراضها.

وقد لاحظ الباحث وبعد الرجوع الى الجهات المختصة ذات العلاقة بأن مستوردات الشركات التي تتمتع بحقوق الإمتياز (وهي شركة مصفاة البترول الأردنية و شركة الكهرباء الأردنية وشركة كهرباء محافظة اربد وشركة البوتاس العربية وشركة البترول الوطنية وجميعها من الشركات المساهمة العامة الأردنية) خلال الأعوام (2002 – 2006) يفوق (4) مليار دينار أردني وتقدر قيمة الإعفاء لهذه المستوردات من الرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى خلال تلك الفترة بحوالي مليار دينار أردني .

2-القياس المحاسبي للامتيازات والتراخيص:

سنداً للفقرة (24) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) فإنــه يجــب قيــاس الإمتيــازات والتراخيص بالتكلفة، وتشمل التكلفة "سعر الشراء والرسوم والضرائب غير قابلــة للإســترجاع واي إنفاق آخر يلزم لأن يصبح هذا الأصل جاهزاً لإستعماله المقصود".

أما إذا كان هذا الأصل تم إمتلاكه من خلال منحه حكومية، فسمحت المادة رقــم (44) مــن معيار المحاسبة الدولي رقم (38) بقياس هذا الأصل بالقيمة العادلة مبدئياً، أو أن تعترف بــه بمبلغ رمزي (حسب المعالجة البديلة التي سمح بها معيار المحاسبة الدولي رقم 20).

وسواء تم قياس هذا الأصل بالتكلفة أو بمبلغ رمزي، أجازت الفقرة(75) من المعيار رقــم (38) باستخدام المعالجة البديلة لاحقا بأن يتم قياس هذا الأصل بأستخدام المحاسبة عــن القيمــة العادلة.

إطفاء حقوق الإمتيازات والتراخيص:

سمحت المادة رقم (97) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) بإطفاء هذا الأصــل حــسب عمره الإنتاجي إذا كان له عمر إنتاجي محدود ، أما إذا كان عمره الإنتاجي غير محدود فلا يتم إطفاؤه بموجب المادة (107) من ذات المعيار. أما فيما يتعلق بقانون ضريبة الدخل الأردنــي النافذ وحسب نص البند رقم (3) من الفقرة ك من المادة رقم (9) منه ، فقد حددت فترة إطفاء الإمتيازات والتراخيص خلال مدة لا تتجاوز (10) سنوات. و يرى الباحث أنه لا يوجد توافق بين معيار المحاسبة الدولي رقم (38) وقانون ضريبة الدخل الأردني النافذ فيما يتعلق بمــدة إطفاء الإمتيازات والتراخيص، وكذلك لم يراع قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ عند تحديــد مدة الإطفاء للإمتيازات والتراخيص الأعمار الإنتاجية لهذه الأصول والتي قد تكون محددة تماماً بموجب عقود موثقة يمكن إعتمادها وإعتبارها هي المدة الأصح لغايات إطفــاء هــذا الأصــل.

ولذلك يوصي الباحث بتعديل نص المادة 9/ك /3 من قانون ضريبة الدخل لتسمح بإطفاء الإمتيازات والتراخيص حسب أعمارها الإنتاجية المحددة بعقود موثقة، وهذا ما سمح به معيار المحاسبة الدولي رقم (38) في المادة رقم (94) منه.وليسمح كذلك بعدم إطفاء هذه الأصول إذا كانت أعمارها الإنتاجية غير محدودة، ولا يوجد ما يشير إلى إنخفاض قيمتها.

خامسا : حقوق الطبع والنشر COPY RIGHTS

1-تعريف ومفهوم حقوق الطبع والنشر

وهي الحقوق التي يكتسبها المؤلفون والرسامون والموسيقيون والنحاتون وغيرهم من الفنانين على إبتكاراتهم وتعبيراتهم (Kieso,2001,p.604).

كما عرفها Larson وآخرون (Larson etal ,.1999,P.472) بأنها " الحقوق التي تمنح أصحابها الحق في نشر وبيع أعمالهم الموسيقية والأدبية والفنية خلال حياتهم بالإضافة إلى50 عاما بعد وفاتهم .

أما جبسون (Gibson, 2001,P.89) فعرفها بأنها " الحقوق التي يكتسبها المؤلفون والرسامون والموسيقيون والنحاتون و غيرهم من الفنانين نتيجة إبداعاتهم و إبتكاراتهم و تعبيراتهم "

2-القياس المحاسبي لحقوق الطبع والنشر:

إستناداً للفقرة (24) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) فإنه يجب قياس حقوق الطبع والنشر بالتكلفة مبدئياً، وتشمل التكلفة "سعر شرائه و الرسوم والضرائب غير قابلة للإسترجاع وأي إنفاق آخر يلزم لأن يصبح هذا الأصل جاهزاً لإستعماله المقصود".

أما إذا تم إمتلاك هذا الأصل من خلال منحه حكومية، فسمحت المادة رقم (44) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) بقياس هذا الأصل بالقيمة العادلة مبدئياً، أو أن تعترف به بمبلغ رمزي حسب المعالجة البديلة المسموح بها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 20 .

وسواء تم قياس بهذا الأصل بالتكلفة ، أو بمبلغ رمزي أجازت الفقرة(75) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) باستخدام المعالجة البديلة لاحقاً بأن يتم قياس هذا الأصل باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة.

3-إطفاء حقوق الطبع والنشر :

في الأردن حددت مدة الحماية لحقوق الطبع والنشر بخمسين عاماً من نهاية السنة التي رخص خلالها نشر المؤلف ، وفي حال عدم النشر تكون مدة الحماية خمسين عاماً من نهاية السنة التي تم فيها إنجاز المؤلف، وذلك حسب المادة (12) من إتفاقية تربس الدولية لحماية حقوق الملكية الفكرية الموقع عليها الأردن. وكما هو الحال في حقوق الإختراع فإنه يمكن نقل حقوق الطبع أو بيعها لأفراد آخرين، ويمكن رسملة تكاليف إقتناء حقوق الطبع، ولكن تكاليف البحث والتطوير المتعلقة بها يتم إطفاؤها عند تحملها . ويتم توزيع تكاليف حقوق الطبع على السنوات التي يتوقع الحصول على المنافع خلالها ، وتؤدي صعوبة تحديد عدد سنوات الحصول على المنافع المستقبلية من هذه الحقوق، إلى قيام الشركات بإطفاء حقوق الطبع على مدى فترة زمنية قد تكون أقل من عمرها القانوني.

وسمحت المواد أرقام (97 و 107) من معيار المحاسبة الدولي رقم (38) بإطفاء هذا الأصل حسب عمره الإنتاجي إذا كان له عمر إنتاجي محدود ، أما إذا كان عمره الإنتاجي غير محدود فلا يتم إطفاؤه. أما فيما يتعلق بقانون ضريبة الدخل الأردني النافذ وحسب نص البند رقم (3) من الفقرة ك من المادة رقم (9) منه ، فقد حددت فترة إطفاء حقوق الطبع والنشر خلال مدة

يحددها المكلف بحيث لا تتجاوز (10) سنوات. ويلاحظ أن المدة المحددة لإطفاء هذا الأصل بموجب قانون ضريبة الدخل والبالغة (10) سنوات لا تتوافق مع المدة المحددة لحماية هذا الأصل بموجب التشريعات المتعلقة بحقوق الطبع والنشر النافذة في الأردن والبالغة (50) عاماً،كما أنه لا يوجد توافق بين معيار المحاسبة الدولي رقم (38) وقانون ضريبة الدخل الأردني النافذ فيما يتعلق بمدة إطفاء هذه الحقوق، لذلك يوصي الباحث بتعديل نص المادة 9/ك /3 من قانون ضريبة الدخل لتسمح بإطفاء هذه الحقوق حسب المدة المحددة بعقود موثقة إن وجدت.أو حسب أفضل تقدير للعمر الإنتاجي لهذه الأصول. ولا يفضل الباحث إعتماد العمر الإنتاجي المحدد ب (50) عاما لهذا الحق لغايات الإطفاء، حيث إن مثل هذه المدة تعتبر طويلة بالنسبة إلى هذه الحقوق لكونها تتقادم بسرعة بسبب التقدم العلمي و التكنولوجي المتسارع.

2-4 القوائم المالية ومدى تأثر محتواها بالأساس المستخدم في القياس المحاسبي للأصول

2-4-1 مقدمة

تمثل القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الإتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة، فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسة المؤثرة على المركز المالي للمنشأة وما حققته من نتائج ، وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعملية المحاسبية والتي تصف العمليات المالية للمنشأة ، وتتعلق كل قائمة مالية بتاريخ معين أوتغطي فترة معينة من نشاط الأعمال وتلتزم المنشآت بإعداد أربعة أنواع من القوائم المالية الأساسيه، وهي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية (حماد ،2006 ،ص.115). وأهداف القوائم المالية أن تقوم بتوفير معلومات (Needles &Powers,2001,P228) :

1- مفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمستقبليين وللمستخدمين الآخــرين فــي إتخــاذ قرارات إستثمار وإئتمان وما إلى ذلك من قرارات بشكل رشيد.

2- تساعد المستثمرين والدائنين الحاليين والمستقبليين وغيرهم من المستخدمين في تقــدير مقدار وتوقيت ودرجة التأكد من المتحصلات النقدية المتوقعة من التوزيعات أو الفوائد وكذلك المتحصلات من بيع وتسوية أو إستحقاق الأوراق المالية أو القروض.

3- توفر معلومات عن الموارد الإقتصادية للمنشأة والإلتزامات المترتبة على هذه المــوارد بالإضافة إلى التغيرات على هذه الأصول والإلتزامات .

ولغايات هذه الدراسة سيتم التطرق إلى قائمة الدخل و قائمة المركز المالي .

2-4- 2 قائمة الدخل (INCOME STATEMENT)

إن قائمة الدخل هي التقرير الذي يقيس مدى نجاح عمليات المنشأة في فترة زمنية معينة ، وهي تهدف إلى قياس مدى نجاح المنشأة خلال فترة زمنية معينة (عادة سنة) في إستغلال المــوارد المتاحة في تحقيــق الأربــاح (الــدهراوي ،2006 ،ص.57) ، وقــد عرفهــا جبــسون "(Gibson,2001,P.128).بأنها" هي تلك القائمة التي تلخص الإيرادات والمصاريف و المكاسب والخسائر، وتظهر صافي الدخل خلال فترة زمنية محددة. أمــا Kieso وزمــلاؤه"(Kieso etal,.2001,P.130). فقد عرف قائمة الدخل بأنها : " التقرير الذي يقيس مدى نجاح عمليات الشركة خلال فترة زمنية محددة .

أما (Needl& Powers) (Needl& Powers,2002,P.24) فقد عرفا قائمــة الــدخل على أنها " هي القائمة التي تلخص الإيرادات المكتسبة من قبل المنشأة والمصاريف المــستحقة على المنشأة خلال فترة زمنية معينة"،وهي تعتبر أهم قائمة مالية لأنها تبين مدى تحقيق الشركة لأهدافها الربحية المخطط لها.

ومنذ أواخر الستينات وأوائل السبعينات أصبحت قائمة الدخل هي محـط أنظـار المـستثمرين والدائنين والإدارة وغيرها من الأطراف المعنية، وأصبحت من أهم القوائم المالية ، حيث يعتبر المستثمرون الدخل السابق للمنشأة أهم المؤشرات فائدةً لتقـدير الإيـرادات المـستقبلية والأداء المستقبلي، كما أن الدائنين يأملون من خلال دراسة قائمة الدخل أن يتعرفوا على قدرة المنـشأة على توليد تدفقات نقدية لتسديد الإلتزامات (على الرغم من أن قائمة التدفقات النقدية توفر مثـل هذه المعلومات). وتقوم إتحادات العمال بدراسة قوائم الدخل بصورة دقيقة كأساس للمفاوضـات حول الأجور، كما تستخدم الحكومة قوائم الدخل للشركات فـي صـياغة الـسياسة الـضريبية والإقتصادية . ولذلك يجب على الإدارة الإهتمام بقائمة الدخل للأهمية التي يعلقهـا مـستخدمو البيانات على هذه القائمة، وبالإضافة إلى ذلك تستخدم الإدارة قائمة الدخل كمقيـاس لفاعليتهـا وكفاءتها.

ويرى الباحث أن أهمية هذه القائمة تقل كثيراً في حال استخدام مبدأ التكلفة التاريخيـة لقيـاس عناصر هذه القائمة، خاصة في ظل ظروف التضخم، حيث تظهر القائمة أرباحاً وهمية، نتيجـة تخفيض تكلفة البضاعة المباعة، وتخفيض مصاريف الإهتلاك للأصـول الثابتـة، وتخفـيض مصاريف الإطفاء للأصول المعنوية .....الخ، مما يؤثر على محتـوى هـذه القائمـة، وعلـى المعلومات التي تتضمنها . ويرى الباحث أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة لعناصر هـذه القائمة يحافظ على أهميتها لكافة مستخدمي هذه القائمة الداخليين والخارجيين الذين يعتمدون على عليها لإتخاذ قراراتهم.

2-4-3 مدى تأثر محتوى قائمة الدخل بالأساس المستخدم في القياس المحاسبي للأصول:

أن العناصر الأساسية لقائمة الدخل هي (Schroeder &Clark,1998,P.144):

- الإيرادات (Revenues): وهي تدفقات داخلة أو زيادات أخرى في أصـــول منـــشأة معينة أو تسوية لإلتزاماتها خلال فترة زمنية معينة ، ناتجة من تسليم أو إنتاج ســـلع أو تقديم خدمات أو أي أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية والمستمرة للمنشأة.
- المصروفات (Expenses) : هي تدفقات خارجه أو أي استخدام للأصول أو التحمـــل بالإلتزامات خلال فترة زمنية معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو القيام بأية أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية المستمرة للمنشأة .
- المكاسب (Gains) : هي زيادات في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة صفقات طارئة او عرضية للمنشأة، بإستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات أو استثمارات الملاك.
- الخسائر (Losses) : هي إنخفاضات في حقوق الملكية (صافي الأصـــول)) نتيجـــة صفقات طارئة أو عرضية للمنشأة، بإستثناء تلك الناتجة عن المصروفات و التوزيعات على الملاك.

ويرى البعض بأنه يجب إقفال المكاسب والخسائر غير المنتظمة مباشرة في الأرباح المحتجـــزة وعدم التقرير عنها في قائمة الدخل(وهو ما يعرف بمفهوم دخل الأداء التشغيلي)، بينما يـــرى البعض بأنه يجب عرضها أولاً في قائمة الدخل، ثم تحويلها إلى الأرباح المحتجزة مع صـــافي الدخل أو الخسارة (وهو مفهوم الدخل الشامل) .

ويبرر مؤيدو قائمة دخل الأداء التشغيلي الجاري أن رقم صافي الدخل يجب أن يعرض الـــدخل المتكرر والمنتظم للشركة فقط على أساس عملياتها المعتادة ، حيث إن المكاسب والخسائر غير المنتظمة لا تمثل ولا تعكس المقدرة الكسبية للمنشأة في المستقبل، ومن ثم لا يجب إدراجها عند حساب صافي الدخل ، ولكن يجب تحويلها مباشرة إلى الأرباح المحتجـــزة بإعتبارهـــا بنـــوداً خاصة.وعلاوة على ذلك فإن العديد من قراء القوائم المالية لا يمكـــنهم التفرقـــة بـــين البنـــود

المنتظمة وغير المنتظمة ومن ثم قد يتعرضون لسوء الفهم إذا ما دخلت هذه البنود في عملية حساب صافي الدخل .

ويصر مؤيدو قائمة الدخل الشامل على إدراج هذه البنود في صافي الدخل لأنها تعكس قدرة المنشأة على توليد الدخل في الأجل الطويل، حيث إن أي مكسب أو خسارة في الشركة – سواء أكانت ترتبط بالعمليات بصورة مباشرة أم غير مباشرة – تسهم في ربحيتها في الأجل الطويل ويجب إدراجها في قائمة الدخل. ويمكن فصل المكاسب والخسائر غير المنتظمة عن نتائج العمليات المنتظمة للوصول إلى الدخل من العمليات، ولكن صافي الدخل العام يجب أن يتضمن كل الصفقات .

ويرى الباحث أن مبالغ المكاسب والخسائر المعترف بها في قائمة الدخل غير دقيقة إذا كانت الأصول المعنوية معترفاً بها حسب مبدأ التكلفة التاريخية ، حيث يتم الإعتراف بخسائرالإنخفاض في القيمة للأصول المعنوية في قائمة الدخل، بينما لا يتم إظهار المكاسب الناتجة عن مقدار الزيادة في القيمة العادلة للأصول المعنوية عن قيمتها المحددة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية في هذه القائمة، مما يظهر المكاسب في قائمة الدخل بأقل من قيمتها الحقيقية في حال القيمة العادلة للأصول المعنوية أكبر من التكلفة مع الاستمرار بإعتماد مبدأ التكلفة من جهه ،ومما يظهر مصاريف إطفاء هذه الأصول بأقل من قيمتها في نفس القائمة من جهه أخرى. ويرى الباحث أن قائمة الدخل بشكل عام تتأثر بالفرق ما بين الزيادة في قيمة هذه الأصول التي لم يعترف بها في قائمة الدخل، مطروحا منها الفرق بين قيمة مصاريف الإطفاء بناءً على التكلفة وبناءً على القيمة العادلة، وكما يلي :

مقدار تأثر قائمة الدخل = الزيادة في قيمة الأصول المعنوية – الفرق بين قيمة مصاريف الإطفاء بناءً على التكلفة وبناءً على القيمة العادلة. أي أن :

مقدار تأثر قائمة الدخل = (قيمة الأصول بناءً على القيمة العادلة – تكلفة هذه الأصول) مطروحاً منها (مصاريف الإطفاء بناءً على القيمة العادلة – مصاريف الإطفاء بناءً على التكلفة).

وكذلك فإن الخسائر قد تظهر بأقل من قيمتها في قائمة الدخل في حال عدم الإعتراف بالإنخفاض في قيمة هذه الأصول، نتيجة إنخفاض قيمتها العادلة عن صافي تكلفتها. مما يظهر مصاريف الإطفاء لهذة الأصول بأكبر من قيمتها في نفس القائمة. وبشكل عام فإن قائمة الدخل تتأثر بالفرق ما بين قيمة الإنخفاض في قيمة هذه الأصول مطروحا منها الزيادة في قيمة مصاريف الإطفاء المتعلقة بهذه الأصول وكما يلي :

مقدار تأثر قائمة الدخل = الإنخفاض في قيمة الأصول المعنوية – الفرق بين قيمة مصاريف الإطفاء بناءً على التكلفة وبناءً على القيمة العادلة. أي أن :

مقدار تأثر قائمة الدخل = (تكلفة الأصول– قيمة الأصول بناءً على القيمة العادلة)

مطروحاً منها (مصاريف الإطفاء بناءً على التكلفة – مصاريف الإطفاء بناءً على القيمة العادلة).

ويرى الباحث ضرورة إظهار المكاسب الناتجة عن إعادة تقييم الأصول المعنوية بالقيمة العادلة عند إعداد قائمة الدخل ،مما يؤدي إلى إظهار المكاسب والخسائر والمصاريف المرتبطة بهذه الأصول بشكل أكثر دقة ، وكذلك يرى فصلها عن الإيرادات الناتجة عن الأنشطة المنتظمة للمنشأة ، وفصلها عن المكاسب غير المنتظمة التي حققتها المنشأة، مما يظهر دخل المنشأة بشكل أكثر دقة و يجعله يتناسب إلى حد ما مع الدخل الإقتصادي للمنشأة، الذي يهتم بمفهوم الحفاظ على الثروة، والذي يعني أن الدخل يشكل "الحد الأقصى الذي يمكن إستهلاكه أثناء فترة معينه ومع ذلك يبقى للمنشأة نفس مقدار الثروة في نهاية المدة والذي كان موجوداً في بدايتها"، وتتحدد الثروة بالرجوع إلى صافي القيم السوقية الجارية للأصول في بداية ونهاية المدة ولذلك

فإن تعريف الاقتصاديين للدخل يدرج بالكامـل التغيـرات فـي القيمـة الـسوقية (الزيـادات والإنخفاضات في الثروة) في عملية التقرير عن الدخل الدوري(حماد ،2006،ص.199)حيـث عرف الإقتصادي الشهير Hicks الدخل بأنه " أقصى قيمة يمكن للمنشأة إستهلاكها خلال الفترة بحيث تظل في نهاية الفترة بنفس الحالة التي كانت عليها في بـدايتها (حجـاج ،2007، ص. 169). وهذا يعني أنه يجب قياس الدخل النقدي والدخل المعنوي (الرفاهية) حيـث يعـرف الدخل المعنوي بأنه " مقياس للزيادة في صافي الثروة نتيجة لعوامل وصفية ، مثل قيمة الخبرة وقيمة التعليم وغيرها .ويدرك المحاسبون أن الإعتراف بمثل هذه العوامل قد يكون مفيدا ، ولكن المشكلة في كيفية قياسها. ومن ناحية أخرى يحدد المحاسبون الدخل بوجه عام بـالرجوع إلـى أحداث معينة تؤدي إلى نشوء عناصر إيرادات ومصروفات قابلة للتحديد أثنـاء الفتـرة التـي يغطيها التقرير المالي.وهذه الأحداث تتألف من مجموعة فرعية من الأحداث الإقتصادية التـي تحدد الدخل الإقتصادي، ويتم إستبعاد الكثير من التغيرات في القيم السوقية لمكونات الثروة عند قياس الدخل المحاسبي، رغم أنه يتم إدراجها عند قياس الدخل الاقتصادي .

ويرى الباحث أن أحد العناصر المهمة في وجود فرق بين الدخل الاقتصادي والمحاسـبي هـو طرق قياس الأصول بشكل عام بما فيها الأصول المعنوية، فيستخدم المحاسبون مبـدأ التكلفـة التاريخية أو مزيج من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ، بينما يستخدم الإقتصاديون القيمة العادلة أو الجارية لقياس هذه الأصول.

ويفضل المحاسبون المعلومات التي يمكن الإعتماد عليها(الموثوقية أو الإعتمادية) ،وذلك لأن كثيراً من التقلبات في القيم السوقية للأصول مسألة إجتهادية، ولذلك فقد احتفظ المحاسبون بمبدأ التكلفة التاريخية الذي يمنع بصفة عامة من الإعتراف بالتغيرات في القيمة السوقية حتى تتحقق بموجب معاملة حقيقية (الإعتراف بالإيراد عند تحققه بالكامـل).ويـرى الباحـث أن المهـم

بموضوع قياس الأصول بشكل عام وقياس الأصول المعنوية بشكل خاص هو مدى توافر صفتي الملاءمة والموثوقية ، وهما صفتان نوعيتان تميزان المعلومات المحاسبية، حيث تعني الملاءمة "أن المعلومات لها القدرة على إحداث فرق في قرارات المستثمرين والدائنين وغيرهم، وتساعدهم على التنبؤ بالأحداث المستقبلية بناءً على نتائج الماضي والحاضر.

أما الموثوقية تعني "أن المعلومات يمكن الإعتماد عليها وانها خالية من الأخطاء الجوهرية وان تكون محايدة وخالية من التحيز وتمثل بصدق ما يتم عرضه.

ويرى الباحث أن القيمة العادلة تحقق خاصية الملاءمة بينما لا تحقق خاصية الموثوقية في أغلب الأحيان، أما التكلفة التاريخية تحقق خاصية الموثوقية والملاءمة في لحظة القياس فقط ، وبعد ذلك ومع مرور الزمن وفي ظل ظروف التضخم تفقد الخاصيتين معا ، لذلك لا بد من التفكير الجدي من قبل القائمين على علم المحاسبة في دعم تطبيق القيمة العادلة على الأقل جنباً إلى جنب مع مبدأ التكلفة التاريخية ، لحين التغلب على أغلب معوقات تطبيق القيمة العادلة .

2-4-4: قائمة المركز المالي Statement of Financial Position

مقدمة:

الغرض من إعداد قائمة المركز المالي هو عرض الوضع المالي لمنشأة معينة (أي قيم الأصول، الخصوم ، حقوق الملكية) في نقطة زمنية معينة ، ويمكن إعتبار الميزانية صورة فوتوغرافية للحالة المالية للمنشأة، أي أن قائمة المركز المالي تصور أصول المنشأة وخصومها وحقوق الملكية الخاصة بها في تاريخ معين(حماد ، 2006 ،ص. 117).وتعرف قائمة المركز المالي بأنها " القائمة المالية التي تعرض أصول و إلتزامات وحقوق الملكية للشركة في وقت محدد" (Albrecht& Stice &Stice &Skousen,2002,P.32).أما (Schroeder) (Schroeder& Clark,1998,p.212) فيرى بأن الميزانية يجب أن تفصح عن ثروة الشركة

في نقطة زمنية محددة ، وبين أن الثروة تعرف بأنها " القيمة الحالية لأصول الشركة مطروحـــا منها القيمة الحالية لإلتزاماتها".

2-4-5 مدى تأثر محتوى قائمة المركز المالي بالأساس المستخدم في القيـــاس المحاســـبي للأصول:

إن الهدف الرئيس من قائمة المركز المالي هو عرض قيم أصول وإلتزامات وحقــوق الملكيــة للشركة ،بهدف الإفادة من المعلومات الواردة بها من قبل كافة الأطراف ذات العلاقة، ويــرى (Albrecht وزملاوة) أن هناك محددات وجوانب قصور في قائمة المركــز المــالي فهــي لا تعكس القيمة الجارية أو الثروة الحقيقية للمنشأة، وذلك يعــود لــسببين الأول هــو الإعتــراف بالأصول بالتكلفة التاريخية وليس القيمة العادلة والثاني أن ليس كل الأصــول التــي تملكهــا الشركة تظهر في قائمة المركز المالي وخاصة الأصول المعنوية ، مما يؤدي إلى ظهور القيمة الدفترية للشركة (ممثلة بقيمة حقوق الملكية) بأقل من قيمة الشركة السوقية ممثلة بعدد الأسهم مضروباً في سعر السهم الــسوقي (Albrecht etal,.2002,P.37)، ويعتقــد الكثيــر مــن المحاسبين بضرورة إعادة تقدير كل الأصول على أساس القيمة العادلة ، ومع ذلك فــإن هنــاك إختلافاً واسعاً في الأراء حول أساس التقييم الذي يجب استخدامة ، حيث يرى البعض ضــرورة تعديل القوائم المالية التاريخية على أساس وحدات نقدية ثابتة(تغيرات المستوى العام للأسعار) ويعتقد آخرون أن مفهوم التكلفة الجارية (تغيرات المستوى الخاص للأسعار) أكثر فائدة، فــي حين يعتقد آخرون بضرورة استخدام مفهوم صافي القيمة القابلة للتحقق، حيث أن كلا من هــذه الطرق تمتاز عن التكلفة التاريخية بأنها تعرض تقدير أكثر دقة للقيمة الجارية للمنشأة،في حــال كانت هذه القيم تتمتع بدرجة مصداقية عالية (حجاج ، 2007،ص.225).

ويرى الباحث أن تقدير الأصول بالقيمة العادلة (سواء أكانت هذه الأصول معترفاً بها في قائمة المركز المالي بالتكلفة التاريخية أم لم يتم الإعتراف بها نهائياً) تؤدي إلى ما يلي :

1-إظهار كافة الأصول التي تملكها المنشأة في قائمة المركز المالي .

2-إظهار قيم الأصول بالميزانية بشكل أكثر دقة .

3-إظهار قيمة حقوق الملكية بشكل أكثر دقة .

4-إظهار قيمة المنشأة كاملة بشكل أكثر دقة .

شريطة أن تكون القيمة العادلة يمكن تحديدها من خلال سوق نشط أو من خلال أي أسلوب موضوعي أخر، وفي إعتقاد الباحث أن هذا هو التحدي الكبير لمنهة المحاسبة والقائمين عليها في الوقت الحاضر.

ومن جوانب القصور الأخرى لقائمة المركز المالي هو استخدام الأحكام والتقديرات الشخصية لتحديد العمر الإنتاجي للأصول بما فيها الأصول المعنوية، كذلك فإن عملية إطفاء الأصول المعنوية من الممارسات العملية المتعارف عليها على الرغم من نماء Accretion بعض هذه الأصول وتعاظم قيمتها . وعلاوة على ذلك فإن قائمة المركز المالي تستبعد العديد من البنود ذات القيمة المالية للمنشأة مثل : الموارد البشرية بالمنشأة والمهارات الإدارية والتفوق البحثي والشهرة المولدة داخليا وغيرها، رغم أنها ذات أهمية وقيمة معنوية بالنسبة للمنشأة ، ولكن لا يتم الإعتراف بها كأصول معنوية في قائمة المركز المالي وفقا للمبادىء المحاسبية المطبقة حاليا، على الرغم مما تمثله من قيم إقتصادية ومنافع مستقبلية للمنشأة ،ويرى الباحث أن الاستمرار في عدم تسجيل مثل هذه الأصول يؤثر على دقة المعلومات الواردة بالقوائم المالية وأهمها قائمة المركز المالي وقائمة الدخل. حيث إن مستخدمي القوائم المالية يتحولون بصورة متزايدة إلى مصادر أخرى للوفاء بإحتياجاتهم التي لا تلبيها المعلومات التي تتضمنها القوائم

المالية المعدة على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حاليا (بمـا فيهـا مبـدأ التكلفـة التاريخية).

ومن جوانب القصور الأخرى هو الإختلافات في المعالجات المحاسبية بين الدول والتي تـؤثر على قائمة المركز المالي بشكل واضح ، فمثلاً في بريطانيا يتم التقرير عن الشهرة كتخفـيض لحقوق المساهمين ، ويصرح عن العلامات التجارية كأصل معنوي ويعترف به بالقيمة العادلـة ولا توجد قواعد تحكم توقيت إجراء عمليات إعادة التقييم ، ولكنها تحدث غالبا عنـدما ترغـب الشركة في تعظيم قيمة ميزانيتها لأغراض الإقتراض أو لإحتمال الدخول في عمليات إندماج .

وعندما يتم التقرير عن الشهرة كحساب مقابل لحقوق المساهمين، فإنه لا يعترف بمصروفات (إطفاء) الشهرة في قائمة الدخل،مما يؤثر على دقة الأرقام الواردة بهذه القائمة، ونتيجة لـذلك فإن الشركة البريطانية ستكون لها ميزة إضافية غير عادلة لأنها لن تلتزم بالإعتراف بالـشهرة كأصل وإطفاؤها بالخصم من الإيرادات، كما هو الحال في الشركات الأمريكية مـثلاً، والتـي ستعترف بها كأصل ويتم إطفاؤها على مدى عمرها الإنتاجي المقدر وبالتالي سـتعلن الـشركة الأمريكية عن دخل منخفض جدا،(خاصة إذا كانت قيمة الشهرة كبيرة جدا وبالتالي مـصروف إطفائها السنوي كبير) مقارنة مع الشركة البريطانية مع إفتراض ثبات كافة العوامل الأخرى .

ويرى الباحث أن عدم الإعتراف نهائيا ببعض الأصول بما فيها الأصول المعنوية فـي قائمـة المركز المالي يؤثر على دقة المعلومات الواردة بهذه القائمة ، كما يـرى أن الإعتـراف بهـذه الأصول وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية يؤثر أيضاً على دقة المعلومات الواردة بهذه القائمة ، حيث إن عدم الاعتراف أو الاعتراف بالأصول المعنوية وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم، يؤثر على قائمة المركز المالي وكما يلي :

1- تظهر الأصول المعنوية بأقل من قيمتها والمتمثله بالفرق بين قيمتها العادلة و تكلفتها.

2- تظهر الأرباح المرحلة إلى قائمة المركز المالي من قائمة الدخل مضخمة بالفرق بين (مصاريف الإطفاء بناءً على القيمة العادلة- مصاريف الإطفاء بناءً على التكلفة).

3- وبذلك يكون صافي التأثير على قائمة المركز المالي وتحديداً على حقوق الملكية كما يلي :

التأثير على حقوق الملكية= الزيادة في قيمة الأصول المعنوية – (مصاريف الإطفاء بناءً على القيمة العادلة – مصاريف الإطفاء بناءً على التكلفة).

ولغايات التخفيف من جوانب القصور في الميزانية أجاز معيار المحاسبة الــدولي رقــم (15) تعديل القوائم المالية باستخدام العديد من الطرق، مثل تعديل القوائم المالية على أســـاس القــوة الشرائية العامة أو على أساس أسلوب التكلفة الجارية أو على أساس التكلفة الجارية وأساس القوة الشرائية العامة معا .

2-4-6 طرق تعديل القوائم المالية

أشار معيار المحاسبة الدولي رقم (15) على أنه " يتم إعداد البيانات المالية التي يكون القصد منها الإستجابة لأثار تغير الأسعار بعدة طرق كطريقة إظهار البيانات المالية على أساس القــوة الشرائية العامة، أو طريقة التكلفة الجارية ، أو بموجب طريقة ثالثة تجمع بين خصائص كلتـــا الطريقتين السابقتين" وفيما يلي إستعراض لهذه الطرق كما وردت في هذا المعيار :

1- تعديل القوائم المالية على أساس القوة الشرائية العامة

وحسب هذه الطريقة يتم تقييم الأصول على أساس التكلفة التاريخية، ولكن باستخدام وحــدة نقد ذات قوة شرائية متكافئة كوحدة قياس – تحديد رقم قياسي لتغيرات قيمة وحدة النقــود- مع تطبيق مبدأ التحقق كأساس لإجراء المقابلة بين الإيــرادات والمــصروفات، وتــتلخص

مجموعة الإجراءات الواجب إتباعها عند تطبيق طريقة القوة الشرائية العامـــة بـــالخطوات التالية:

أ-إعداد القوائم المالية وفق أسلوب التكلفة التاريخية .

ب-تحديد الرقم القياسي المناسب لتغيرات قيمة وحدة النقد .

ت- تبويب عناصر قائمة المركز المالي إلـــى عناصـــر نقديـــة (Monetary Items) وعناصر غير نقدية .

ث-تعديل العناصر غير النقدية باستخدام المعادلة التالية :

تكلفة العنصر التاريخية × الرقم القياسي نهاية الفترة / الرقم القياسي في تاريخ نشأة العنصر

ويحقق هذا الأسلوب المزايا التالية :

أ-موضوعية بنود القوائم المالية المعدة وفقاً لأسلوب القوة الشرائية العامة، وقابليتها للتحقق والمراجعة، نظراً لاعتمادها على بيانات العمليات الفعلية ، وأن الجهات الحكومية هي التي تتولى إعداد الأرقام القياسية العامة .

ب-يمكن عقد المقارنات الزمنية والمكانية لعناصر القوائم المالية نظراً لتجنب أسلوب القوة الشرائية العامة أخطاء أسلوب التكلفة التاريخية الناتجة عن فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد .

وعلى الرغم من هذه المزايا السابقة التي يحققها أسلوب القوة الشرائية العامة إلا أن هنالك العديد من الإنتقادات التي أثيرت حول هذا الأسلوب وأهمها :

أ- يحتوي أسلوب القوة الشرائية العامة على أخطاء نتيجة لتطبيق مبدأ تحقق الإيراد ومـــا يترتب عليه من عدم مصداقية الأرباح .

ب- تداخل نتائج التغيرات المالية المختلفة، نتيجة لدمج دخل النشاط الجاري مـــع مكاســـب التغيرات السابقة التي تحققت خلال الفترة الحالية وإستبعاد مكاســـب لـــم تتحقــق بعــد وتأجيل الإعتراف بها لحين تحققها في فترات مقبلة .

ويشير كيسو وزملاؤه (Kieso ,1998,P.1376)أن موضوع إعداد القوائم الماليـــة بوحـــدات نقدية ثابتة قد خضع لمناقشات واسعة داخل كل من مهنة المحاسبة ومجتمع المـــال والأعمـــال واعتبرها الكثيرون وسيلة للتغلب على مشاكل التقرير المالي خلال فترات التضخم أو الإنكماش لتوفر المبررات التالية :

أ- إن محاسبةالوحدة النقدية الثابتة تمد الإدارة بتقدير كمي محدد بصورة موضوعية لأثـــر التضخم على أنشطة المنشأة .

ب- إن محاسبة الوحدة النقدية الثابتة تستبعد آثار التضخم من المعلومات المالية عن طريق استخدام الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار ، وبالتالي تحقيق إمكانية وقابلية المقارنة فيما بين الشركات .

ت- إن محاسبة الوحدة النقدية الثابتة تعظم قابلية القوائم المالية لنفس الشركة للمقارنة عـــن طريق إستبعاد الفروق التي ترجع إلى تغيرات المستوى العام للأسعار ، وبالتالي فإنهـــا تحسن من عمليات تحليل الإتجاه .

ث- إن محاسبة الوحدة النقدية الثابتة تستبعد آثار تغيرات مستوى الأسعار دون إنشاء هيكل جديد في المحاسبة ، بمعنى أنها لا تخرج عن نظام المحاسبة المستند إلى مبدأ التكلفـــة التاريخية المستخدم حالياً .

ج- إن محاسبة الوحدة النقدية الثابتة تستبعد استخدام المعالجات المحاسبية الجزئية لمواجهة آثار التضخم على القوائم المالية ، مثل استخدام طريقة (LIFO) في تحديد تكلفة المخزون، أو استخدام الإهتلاك المعجل للأصول الثابتة .

وبالرغم من المبررات أعلاه والتأييد الواسع سواء داخل أو خارج مهنة المحاسبة، فإن كيسو وزملاؤه يرون أن هناك تجاهلاً تاماً حتى هذه اللحظة لإعداد القوائم المالية على أساس الوحدة النقدية الثابتة، وربما يرجع ذلك إلى العيوب التالية(Kieso ,1998,P.1376) :

أ- إن التكلفة الإضافية اللازمة لإعداد هذه القوائم لا تقابلها منافع كافية من الحصول على معلومات ملائمة.

ب- إن القوائم المالية المعدة على أساس الوحدة النقدية الثابتة ربما تسبب خلطاً لدى المستخدمين وقد يساء فهمها .

ت- إن تعديل قيمة البنود غير النقدية على أساس التكلفة التاريخية معدلة بتغيرات المستوى العام للأسعار لا تزيد فائدة عن التكلفة التاريخية لوحدها ، بمعنى أنها تبقى تعاني من كل جوانب القصور في طريقة التكلفة التاريخية .

ث- تفترض محاسبة الوحدة النقدية الثابتة أن التضخم يؤثر بصورة متساوية على كل المنشآت وعلى كل أنواع الأصول وهو إفتراض غير صحيح .

2- تعديل القوائم المالية على أساس أسلوب التكلفة الجارية

يهدف أسلوب التكلفة الجارية إلى القياس والتقرير عن الأصول والنفقات المرتبطة باستعمال تلك الأصول أو بيعها بتكلفتها الجارية ، ويطلق على أسلوب التكلفة الجارية بأسلوب التكلفة الإستبدالية أو تكلفة إحلال الأصول .

و من أهم مزايا أساس التكلفة الجارية ما يلي :

أ- يأخذ أساس التكلفة الجارية في الإعتبار التغيرات في أسعار كل نوع من أنواع عناصر المركز المالي، فقد تكون أسعار بعض العناصر في إنخفاض مستمر فيما يوجد هنـــاك إرتفاع في المستوى العام للأسعار.

ب- ويعتبر هذا الأسلوب أساساً أفضل لقياس الكفاءة، فعلى سبيل المثال يعتبر مــصروف الإهتلاك الذي يتم إحتسابه على أساس التكلفة الجارية بدلا من التكلفة التاريخية مقياســاً أفضل لتقييم كفاءة الأداة ، فإذا افترضنا أن أحدى الشركات اشــترت الآلات بالأســعار الجارية، وأن شركة أخرى اشترت نفس الآلات قبل 5 سنوات من شراء الشركة الأولى لها عندما كانت أسعارها أقل بكثير من الأسعار الجارية لها، فإنه من الأفــضل أن يــتم إحتساب الإهتلاك السنوي للآلات المملوكة من الشركة الأخيرة على أســاس الأســعار الجارية حتى تتحقق العدالة في إجراء المقارنة بين الشركتين لقياس كفاءة الأداء .

ت- تعتبر أقرب لقيمة المنافع المتوقع الحصول عليها مستقبلاً من الأصل، فقد يكون مــن الصعب تحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية من حيازة أصل ما ، في الوقــت الذي يمكن الحصول فيه على التكلفة الجارية التي يمكن إعتبارها أقــرب قيمــة لتلــك المنافع المتوقعة مستقبلياً .

ث- تعتبر وسيلة للحفاظ على رأس المال المادي .

ويرى الباحث أن من أهم الإنتقادات الموجهة إلى هذه الطريقة ما يلي :

أ- من الصعب الحصول على التكلفة لكل الأصول أو تحديدها في كل الأوقات مما يــؤدي إلى استخدام التقديرات الشخصية غير الموضوعية .

ب- لا يعتبر الحفاظ على رأس المال المادي من وظائف المحاسبين بـــل هـــو مـــن أهـــم مسؤوليات الإدارة .

ت- لا يمكن اعتبار التكلفة الجارية للأصل مساوية لقيمته السوقية العادلة، حيث تحدد قيمة الأصل التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن الإحتفاظ به .

3- تعديل القوائم المالية على أساس التكلفة الجارية و أساس القوة الشرائية العامة

يرى بعض المحاسبين أنه من الخطأ استخدام أي من أساس التكلفة الجارية، أو القوة الـــشرائية العامة كل على حدة، وأنه على الرغم من أن أساس التكلفة الجارية يدل على التغيرات في تكلفة الأصول، إلا أنه لا يوضح ما إذا كانت هذه التغيرات حقيقية سببها التقلبات في المنافع المتوقعة أم غير حقيقة سببها التقلبات في القوة الشرائية لوحدة النقد.

ومن مزايا الأساس المختلط من التكلفة الجارية والقوة الشرائية العامة ما يلي :

أ-ثبات وحدة قياس ممتلكات الشركات، وتوفير المعلومات الحديثة (القيمة الجاريـــة) القابلـــة للمقارنة على أساس سليم .

ب-إمكانة حصول على معلومات أكثر وأوضح من تلك المستخرجة تحت أي من الأساسين على إنفراد، حيث يتم الإفصاح عن كل من مكاسب الإحتفاظ الحقيقية أو خسائرها خاليـــة مـــن أثـــر التقلبات العامة للأسعار، وكذلك مكاسب القوة الشرائية العامة من العناصر النقدية وخسائرها .

ت-يمكن هذا الأساس مستخدمي القوائم الماليـــة مـــن إختيـــار المعلومـــات الأكثـــر ملاءمـــة لإستخداماتهم من تلك المعلومات المقدمة لهم عن تفاصيل مكونات الـــدخل التـــي تـــشمل أثـــر الإحتفاظ بالممتلكات إستناداً إلى أثر التقلبات في الأسعار .

ومن عيوب هذا الأساس أن تكلفة الحصول على المعلومات اللازمة لإستخدامه قد تفوق المنافع المتوقعة من ذلك الإستخدام .

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يوجد معيار خاص لمعالجة الإبلاغ المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع وهو المعيار المحاسبي (29)، والذي يوجب التعبير عن البيانات المالية للشركات التي تعمل في هذه الظروف بوحدة قياس جارية بما في ذلك البيانات المقارنة للسنوات السابقة .

وللتغلب على عيوب الطرق السابقة يرى الباحث استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة لعناصر القوائم المالية مما يلغي الحاجة إلى تعديل القوائم بموجب الطرق السابقة، ويبقى التحدي هو كيفية الوصول إلى القيمة العادلة التي يتحقق فيها أهم الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية وهما خاصية الإعتمادية التي تتضمن القابلية للتحقق والتمثيل الصادق والحيادية و خاصية الملاءمة التي تتضمن القدرة التنبؤية والتغذية العكسية والتوقيت المناسب .

2-5 موقف التشريع الضريبي الأردني من قياس وإطفاء الأصول المعنوية وأثر ذلك على الوعاء الضريبي .

سيتم التطرق فيما يلي إلى موقف التشريع الضريبي الأردني (قانون ضريبة الدخل) من موضوع قياس وإطفاء الأصول المعنوية عند قياسها بالقيمة العادلة.

2-5-1 موقف التشريع الضريبي الأردني من قياس الأصول المعنوية بالقيمة العادلة :

فيما يتعلق بموقف قانون ضريبة الدخل الأردني من قياس الأصول المعنوية بالقيمة العادلة فقد حددت المادة (9 /ك /3) من قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ أن يتم إطفاء (الشهرة والمبالغ المدفوعة لشراء أو إستئجار حق إمتياز لإستعمال أي علامة تجارية أو تصميم أو براءة إختراع أو حقوق تأليف). مما يعني أن قانون ضريبة الدخل الأردني قد حدد قيمة الأصول المعنوية بالنسبة للمشتري بناءً على المبالغ المدفوعة لشراء أو إستئجار هذه الأصول، وهذا يعني أن قياس هذه الأصول لغايات ضريبة الدخل يجب أن تكون حسب التكلفة وليس حسب القيمة العادلة

"أما بالنسبة للبائع فقد نصت المادة 3/أ/8 من ذات القانون على " إخضاع كافة المبالغ المقبوضة مقابل بيع أو تأجير أو منح حق الإمتياز لإستعمال أو إستغلال أي علامة تجارية أو تـصميم أو براءة إختراع أو حقوق التأليف والطبع أو أي عوض آخر عنها" لضريبة الدخل. وهذا يعني أن قيمة الأصول المعنوية بالنسبة للبائع ولغايات ضريبة الدخل هي كافة المبالغ المقبوضة مقابل بيع أو تأجير هذه الأصول وليس حسب قيمتها العادلة. وهذا يتعارض مع معيار المحاسبة الدولية رقم (38) والمعايير الأخرى ذات العلاقة بالأصول المعنوية والتي سمحت باستخدام القيمة العادلة كمعالجة بديلة عن التكلفة التاريخية، وهذا يعتبر عائقاً أمام تطبيق القيمة العادلة في الشركات المساهمة العامة ، وغيرها من الشركات الأردنية.

2-5-2 موقف التشريع الضريبي الأردني من إطفاء الأصول المعنوية على أساس القيمة العادلة :

فيما يتعلق بإطفاء الأصول المعنوية فقد نصت المادة (9 /ك /3) من قانون ضـريبية الـدخل الأردني النافذ أن يتم إطفاء (الشهرة والمبالغ المدفوعة لشراء أو إستئجار حق إمتياز لإسـتعمال أي علامة تجارية أو تصميم أو براءة إختراع أو حقوق تأليف خلال مدة يحددها المكلف على أن لا تتجاوز (10) سنوات).مما يعني أن قانون ضريبة الدخل الأردني قد حدد مـدة إطفـاء الأصول المعنوية خلال مدة لا تتجاوز (10) سنوات بناءً على تكلفة هذه الأصول وليس حسب القيمة العادلة، وهذا يتعارض مع معيار المحاسبة الدولي رقم (38) والذي سمح بإطفـاء هـذه الأصول حسب أعمارها الإنتاجية إذا كانت ذات أعمار محدودة. أو عدم إطفائها إذا كانـت ذات أعمار غير محدودة.. كما يتعارض ذلك مع مدة الحماية القانونية للأصول المعنويـة المحـددة بالتشريعات الأردنية والتي تصل إلى (50) عاماً بالنسبة إلى حقوق التـأليف و(20) عامـا بالنسبة إلى حقوق الإختراع و العمر غير المحدود للعلامات التجارية ما دام أن تسجيلها يجـدد

باستمرار وحقوق الإمتياز التي عمرها الإنتاجي يعتمد على الإتفاق التعاقدي. مما سبق يتضح بأن قانون ضريبة الدخل الأردني لم يعترف بمصاريف الإطفاء للأصول المعنوية الناتجة عن إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة، وهذا يعني وفي حالة التضخم أن مبلغ مصروف الإطفاء للأصول المبني على التكلفة التاريخية والذي يعترف به قانون ضريبة الدخل سيكون أقل من الواقع ، لأن القيمة العادلة ستكون أكبر في ظل التضخم مما ينعكس بالزيادة على الوعاء الضريبي الخاضع لضريبة الدخل للشركات بشكل عام بما فيها الشركات المساهمة العامة الأردنية. مما يعني أن الشركات تدفع ضريبة دخل عن أرباح وهمية معادلة لمبلغ مصروف الإطفاء الذي لم يعترف به لغايات ضريبة الدخل والمتمثل بالفرق بين مصروف الإطفاء على أساس القيمة العادلة، ومصروف الإطفاء على أساس التكلفة التاريخية ويقترح الباحث تعديل قانون ضريبة الدخل بحيث يسمح بتنزيل مصروف الإطفاء على أساس القيمة العادلة، حتى لا يتم إستيفاء ضريبة على أرباح وهمية من جهة، وحتى تستطيع الشركات استبدال أصولها حسب قيمتها العادلة عند إنتهاء عمرها الإنتاجي من جهة أخرى .

ويرى الباحث أن قانون ضريبة الدخل ترك الباب مفتوحاً أمام الشركات بحيث تطفىء الأصول المعنوية خلال مدة لا تتجاوز (10) سنوات، وهذا يعني أن الشركات تستطيع إطفاء هذه الأصول خلال سنة أو سنتين أو ثلاث سنوات ولغاية (10) سنوات، مما يفتح المجال أمام الشركات لإختيار السنة أو السنوات التي ستطفأ الأصول المعنوية فيها بما يحقق أقل وعاء ضريبي ممكن خلال تلك الفترة.

كما يقترح الباحث أن تتم دراسة إمكانية تعديل قانون ضريبة الدخل بحيث يسمح بقياس الأصول المعنوية بالقيمة العادلة،وإخضاع أرباح إعادة تقييم هذه الأصول لضريبة الدخل وأن

تستوفى كأمانات لدى دائرة ضريبة الدخل لحين بيع الأصل وتسوية الأمانة مع الدائرة،مع السماح بتنزيل خسائر إعادة التقييم من الدخل الخاضع للضريبة.

2-5-3 موقف التشريع الضريبي الأردني من مصاريف البحث والتطوير

وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 وتعديلاته، والتعليمات رقم (4) لسنة 1996 الصادرة بالإستناد إلى الفقرة (ن) من المادة التاسعة منه الخاصة بنفقات البحث والتطوير، فقد سمح المشرع بموجب المادة (2) والمادة (3) من هذه التعليمات بتنزيل كامل نفقات البحث والتطوير والتي أنفقت في سبيل إنتاج الدخل الخاضع في السنة المعنية، شريطة أن يكون إنفاقها مسؤولية المكلف حصراً ، أما إذا كانت تلك المسؤولية تقع على عاتق المركز الرئيس إذا كان المكلف فرعاً في المملكة، أو إذا كانت هذه المصارف تتحملها الشركة الصانعة فلا يسمح بتنزيلها ، مما يشجع الشركات والمؤسسات على تطوير مهارات العاملين لديها وعلى البحث والتطوير للنهوض بمستوى الجودة والنوعية لمنتجاتها . ويرى الباحث أن قانون ضريبة الدخل مرن للغاية في هذا الموضوع ، حيث سمح للمكلف بتنزيل كافة مصاريف البحث والتطوير على الرغم من إمكانية رسملة بعض مصاريف التطوير بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الخاص بالأصول المعنوية ، وبالتالي إطفاؤها على مدار عمرها الإنتاجي المقدر وليس خلال سنة واحدة، حيث أن إطفاءها خلال سنة واحدة، يضخم المصاريف ويقلل الدخل الخاضع للضريبة لتلك السنة .ويقترح الباحث تعديل قانون ضريبة الدخل ليتوافق مع معيار المحاسبة الدولي رقم (38) وذلك برسملة تكاليف التطوير التي يسمح بها هذا المعيار وعدم إعتبارها مصاريف ، مما يؤدي إلى تحقيق زيادة في الإيرادات الضريبية في السنة التي أنفقت بها هذه المصاريف.

2-5-4 موقف التشريع الضريبي الأردني من الأرباح والخسائر الناتجة عن بيـــع الأصـــول المعنوية:

أخضع قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 وتعديلاته (وحسب نص المادة 3 /أ / 8 من قانون ضريبة الدخل النافذ) "المبالغ المقبوضة مقابل بيع أو تأجير أو منح حق الإمتياز لإستعمال أي علامة تجارية أوتصميم أو براءة إختراع أو حقوق التأليف والطبع أو أي عوض آخر عنها لضريبة الدخل " . وهذا يعني إخضاع كامل المبالغ المقبوضة من بيع هذه الأصول لــضريبة الدخل.ويرى الباحث هنا أن قانون ضريبة الدخل وكأنه إفترض أن جميع الأصول المعنوية لدى الشركات الأردنية مولدة داخليا وغير معترف بها في القوائم المالية و لا يوجــد نفقــات لهــذه الأصول ، وبالتالي تم إعتبار كامل القيمة المقبوضة عند بيعها هــو إيــراد خاضــع لــضريبة الدخل،ولكن الواقع غير ذلك فهناك أصول معنوية يتم شراؤها بقيمة معينـــة وبعــد اســتخدامها وإطفائها لعدة سنوات يتم بيعها بربح أو خسارة وهذا ما لم يعالجه قانون ضريبة الدخل، أي أن قانون ضريبة الدخل لم يعالج الأرباح والخسائر الناتجة عن بيع الأصول المعنويــة المــشتراه والتي لها قيمة معترف بها في القوائم المالية ،وهنا يقترح الباحث بتعديل قانون ضريبة الــدخل الأردني النافذ للأخذ بأحد الخيارات التالية لمعالجة هذا الوضع :

الخيار الأول :- اعتبار الفرق بين القيمة الدفترية و قيمة البيع إيراداً خاضعاً للضريبة في حالة تحقق الربح، أما في حالة الخسارة فيتم تنزيل هذا الفرق من الوعاء الضريبي دون النظر إلـــى البديل الثاني .

الخيار الثاني: -أن تتم معالجة الخسارة الناتجة عن بيع الأصول المعنوية كمـــا تــتم معالجـــة الخسائر الناتجة عن بيع الأصول الثابتة، وذلك باعتبار الخسائر القابلة للتنزيــل مــن الوعـــاء الضريبي الأقل مما يلي وذلك حسب نص المادة (15/7 /أ) من قانون ضريبة الدخل النافذ:

أ- مجمع الإطفاء الذي تم تنزيلة من الوعاء الضريبي وفق قانون ضريبة الدخل أو

ب-الخسارة المتحققة (الفرق بين قيمة البيع والقيمة الدفترية).

2- أن تتم معالجة الأرباح الناتجة عن بيع هذه الأصول كما تتم معالجة الأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة وذلك باعتبار الأرباح الخاضعة للضريبة الأقل مما يلي، وذلك حسب نص المادة (3/أ / 10) من قانون ضريبة الدخل النافذ:

أ- مجمع الإطفاء الذي تم تنزيله من الوعاء الضريبي وفق قانون ضريبة الدخل أو

ب-الأرباح المتحققة (الفرق بين قيمة البيع والقيمة الدفترية).

ثانيا: الدراسات السابقة

1- الدراسات باللغة العربية

دراسة (مطر،والسويطي،2006) بعنوان:

"أثر استخدامات منهج القياس بالقيمة العادلة على إدارة الأرباح وعدالة البيانات المالية "

هدفت هذه الدراسة التي طبقت على الشركات المساهمة العامة الأردنية العاملة في قطاع الخدمات إلى بيان أثر تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في مجالي الإعتراف والقياس على أسعار أسهم الشركات العاملة في هذا القطاع ، و عرضت الدراسة بعض تطبيقات القيمة العادلة عن الإستثمارات في الأوراق المالية و الممتلكات العقارية لدى إعداد البيانات المالية وفقا لنصوص معياري المحاسبة الدوليين رقم (39 ،40).

وتوصلت الدراسة إلى نتائج عديدة أهمها أن تطبيق منهج القيمة العادلة في الإعتراف و القياس يحقق مزايا كبيرة تنعكس آثارها على عملية الإبلاغ المالي،بما يساعد في تعزيز موثوقية وملاءمة المعلومات المحاسبية التي تعرضها القوائم المالية المنشورة .

كما توصلت الدراسة إلى أن سوء استخدام القيمة العادلة له سلبيات كبيرة تؤثر على مصداقية البيانات المالية و تجعلها مضللة لمستخدمي القوائم المالية ، و أخيرا توصلت هذه الدراسة إلى أن بعض مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة العاملة في مجال الخدمات في الأردن قد تستغل بعض المنافذ والثغرات الموجودة في نصوص المعيارين الدوليين رقم (39، 40)لغايات تجميل الأرباح.

ومن التوصيات التي قدمتها هذه الدراسة بأنه يتوجب على الجهات الرقابية والإشرافية والمحاسبين والمدققين الداخليين والخارجيين مراعاة الحذر في تطبيق القيمة العادلة فيما يتعلق بالمعيارين (39,40) عند إعداد وتدقيق البيانات المالية المنشورة.

وحيث إن موضوع هذه الدراسة هو القيمة العادلة للإستثمارات في الأوراق المالية والممتلكات العقارية المنصوص عليها بمعايير المحاسبة الدولية أرقام (39، 40) ، فإن الدراسة الحالية ستعالج موضوع المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية المنصوص عليها بمعيار المحاسبة الدولي رقم (38) بالإضافة إلى الشهرة المشار اليها في معيار التقرير المالي رقم (3)، وتطرقت دراسة مطر والسويطي إلى أثر استخدام القيمة العادلة للأوراق المالية والممتلكات العقارية على تجميل الأرباح وعدالة القوائم المالية، بينما الدراسة الحالية تهدف إلى بيان فيما إذا كان هناك أثر لاستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على محتوى القوائم المالية وعلى الوعاء الضريبي الخاضع لضريبة الدخل للشركات موضوع الدراسة ، مما تقدم يتضح بأن متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة ومجتمع الدراسة مختلف بين الدراستين .

دراسة(عدس،ونور،(2006) بعنوان:_ "القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة"

"دراسة لاستطلاع رأي المحاسبين القانونيين الأردنيين "

هدفت هذه الدراسة التي أجريت في الأردن وطبقت على المحاسبين القانونيين الأردنيين إلى بيان مدى رغبتهم في استخدام القيمة السوقية العادلة في قياس جميع أنواع الأصول وجعلها منهجاً مستقلاً في القياس المحاسبي، كما هدفت هذه الدراسة إلى بيان فيما إذا كانت الظروف البيئية الأردنية تتوافق أو تتعارض مع تطبيق القيمة العادلة، كما هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مشاكل القياس القائم على التكلفة التاريخية ، وبيان فيما إذا كان هناك غموض لدى عينة البحث حول مفهوم القيمة العادلة ، بالإضافة إلى تحديد مزايا ومعوقات القيمة السوقية العادلة.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج كثيرة أهمها أن هناك تمسكاً باستخدام التكلفة التاريخية من قبل عينة البحث على الرغم من أنها تعاني من المشاكل وعيوب، كما توصلت الدراسة إلى أن القيمة العادلة تعزز خاصية الموضوعية وتحقق خاصية المقارنة في القياس المحاسبي،كما توصلت الدراسة إلى أن القيمة العادلة تلائم كافة الفئات المهتمة بالمعلومات المحاسبية على إختلاف أهدافهم ومهما تنوعت استخداماتهم لهذه المعلومات، كما أن استخدام القيمة العادلة يدعم استمرارية الشركة . ومن أهم التوصيات التي قدمتها الدراسة هو ضرورة قيام المحاسبين القانونيين الأردنيين بتشجيع الشركات على تطبيق معايير المحاسبية الدولية والتي تخص القيمة السوقية العادلة .

وحيث إن هذه الدراسة بحثت موضوع مدى رغبة المحاسبين القانونيين الأردنيـين باسـتخدام القيمة السوقية العادلة في تقييم جميع أنواع الأصول ،ومدى ملاءمة البيئة الأردنية لتطبيق القيمة العادلة ، فإن الدراسة الحالية ستعالج موضوع استخدام المحاسبة عن القيمة العادلـة للأصـول المعنوية المنصوص عليها بمعيار المحاسبة الدولي رقم (38) ومعيار التقرير المالي الـدولي رقم (3)، و تهدف إلى بيان فيما إذا كان هناك أثر لاستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة لهذه

الأصول على محتوى القوائم المالية وعلى الوعاء الضريبي الخاضع لضريبة الدخل للشركات موضوع الدراسة ، مما تقدم يتضح بأن متغيرات الدراسة ومجتمع الدراسة يختلفان بين الدراستين.

دراسة (الحنيطي،والعكشة،2006) بعنوان :

"دور قانون ضريبة الدخل في ترسيخ مفهوم القيمة العادلة للإستثمارات المالية "

هدفت هذه الدراسة التي أجريت في الأردن بشكل أساسي إلى بيان دور قانون ضريبة الدخل الأردني في ترسيخ مفهوم القيمة العادلة للإستثمارات المالية(الواردة بالمعيار 39) ، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن قانون ضريبة الدخل ليس عائقاً أمام الشركات في إتباع أسلوب القيمة العادلة للإستثمارات المالية بل يعتبر هذا القانون مساعداً في عملية ترسيخ إعتماد القيمة العادلة لهذه الإستثمارات ، ومن نتائج هذه الدراسة أيضا أن قانون ضريبة الدخل قد أعفى الدخول الناتجة عن الإستثمارات المالية المتحققة بشكل فعلي من الضريبة مع مراعاة تحمل هذه الدخول لنفقاتها مما يعطي حافزاً للشركات لتصنيف الإستثمارات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية بما ينسجم مع حاجات ورغبات إدارات الشركات لعدم ترتب أي إلتزام ضريبي على هذه الشركات من هذا التصنيف .

ومن أهم التوصيات التي توصلت لها الدراسة هو إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة بالإستثمارات المالية، ولتحقيق ذلك لا بد من قيام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بعقد الندوات والمحاضرات المتعلقة بهذا الموضوع لمستخدمي القوائم المالية بما فيهم مقدري ضريبة الدخل ، بالإضافة إلى ضرورة القيام بدراسات ميدانية حول مدى تأثير القيمة العادلة على قرارات مقدري ضريبة الدخل .

وحيث إن نتائج هذه الدراسة متعلقة بمدى تشجيع قانون ضريبة الدخل على ترسيخ مفهوم القيمة العادلة للاستثمارات المالية المنصوص عليها بالمعيار (39) ، وبينت أن القانون لا يقف عائقاً أمام استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة لهذه الإستثمارات ، فإن الدراسة الحالية ســتحاول أن تبني على هذه النتائج بأن تبين مدى وجود أثر لاستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصــول المعنوية المنصوص عليها بمعيار المحاسبة الدولي رقم (38) على محتوى القوائم الماليــة والوعاء الضريبي الخاضع لضريبة الدخل للشركات موضوع الدراسة .

دراسة (السعا فين،2006) بعنوان:

"**مشاكل تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة الدولية ونظرة هيئات الرقابة الحكومية**"

هدفت هذه الدراسة التي أجريت في الأردن إلى تحديد المشاكل التي واجهت وتواجــه تطبيــق مفاهيم القيمة العادلة الواردة في معايير الإبلاغ المالي الدولية من قبل معدي البيانـــات الماليــة وكذلك نظرة هيئات الرقابة الحكومية الأردنية إلى استخدام المحاسبة عن القيمة العادلـــة فـــي القياس المحاسبي.

ومن أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة أن هناك توجهاً عالمياً نحو استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة كأساس لعملية قياس الأصول والإلتزامات، وتوصلت كذلك إلى أن هناك مــشاكل وصعوبات تواجه تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة، وبينت الدراسة بأن نظرة هيئات الرقابة الحكومية للمحاسبة عن القيمة العادلة تميزت بالتحفظ،وأخيراً توصلت الدراسة بأن هناك تعارضاً بين بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة حسب معايير المحاسبية الدوليــة وبــين التشريعات الخاصة ببعض هيئات الرقابة الحكومية (مثل البنك المركزي).

وقد أوصت الدراسة بضرورة إيلاء معايير محاسبة القيمة العادلة أهمية أكبر على مستوى القطاع المهني ، ودراسة المشاكل التي تعيق استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة من قبل خبراء المعايير الدولية ومحاولة وضع الحلول الملائمة لمعالجة هذه المشاكل .

وحيث إن هذه الدراسة أشارت إلى وجود معوقات وصعوبات تواجه تطبيق القيمة العادلة الدولية الواردة في معايير الإبلاغ المالي، وبينت بأن نظرة هيئات الرقابة الحكومية لمحاسبة القيمة العادلة تميزت بالتحفظ ،فإن الدراسة الحالية ستحاول أن تبني على نتائج هذه الدراسة وتحاول تحديد المعوقات والصعوبات التي تواجه استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

دراسة(الطرايرة ، 2005) بعنوان :

" التوجة الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن "

حيث هدفت هذه الدراسة التي أجريت على البنوك الأردنية في الأردن إلى ما يلي :

1- إلقاء الضوء على أهم قواعد الإفصاح عن القيمة العادلة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وبناء مؤشر الإفصاح المتعلق بذلك فيما يتعلق بالبيانات المالية للبنوك .

2- التعرف على مدى إلتزام البنوك المدرجة في بورصة عمان بهذه القواعد .

3- التعرف على أهمية قواعد الإفصاح موضوع الدراسة من وجهة نظر كل من المستثمر المؤسسي والمستثمر الفرد والمحلل المالي .

4- تحديد مدى توافق تعليمات البنك المركزي الأردني مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بمحاسبة القيمة العادلة .

5- الإفصاح عن معلومات أخرى متعلقة بالقيمة العادلة لم توجبها معايير المحاسبة الدولية .

ولتحقيق الأهداف أعلاه، قام الطرايرة بإعداد مؤشر لقواعد الإفصاح المتعلقة بالقيمة العادلة التي تضمنتها معايير المحاسبة الدولية وتنطبق على قطاع البنوك ،ومن ثم قام بدراسة مدى الآخذ بهذه الإفصاحات في التعليمات الصادرة عن البنك المركزي الأردني بصفته الجهة المسؤولة عن اعتماد البيانات المالية للبنوك قبل إصدارها ، بالإضافة إلى دراسة مدى إلتزام البنوك بقواعد الإفصاح التي تضمنها المؤشر من خلال تحليل التقارير المالية للسنوات (2001 ،2002). كما تم إعداد إستبانة تضم مجموعة قواعد الإفصاح التي تضمنتها معايير المحاسبة الدولية وعددها (75) قاعدة بالإضافة إلى إفصاحات أخرى مقترحة وعددها (11) بنداً لدراسة مدى أهميتها من وجهة نظر فئات الدراسة وهم المحللون الماليون ، والمستثمر الفرد والمستثمر المؤسسي في بورصة عمان .

ومن أهم نتائج هذه الدراسة ما يلي :

1- هناك بعض الإختلافات بين متطلبات الإفصاح المتعلقة بالقيمة العادلة في تعليمات البنك المركزي الأردني ومعايير المحاسبة الدولية.
2- بلغت نسبة الإفصاح الفعلي عن قواعد الإفصاح المتعلقة بالقيمة العادلة في القوائم المالية للبنوك المدرجة في بورصة عمان لعامي 2001 و 2002 حوالي 73%.
3- تبين عدم إلتزام البنوك المدرجة في بورصة عمان بالإفصاح عن قواعد الإفصاح المتعلقة بالقيمة العادلة لكل من: الموجودات و المطلوبات المالية و الممتلكات الإستثمارية و المخاطر الأدوات المالية و البنود المالية و الأخرى المتفرقة،في حين تلتزم بالإفصاح عن قواعد الإفصاح المتعلقة بباقي المحاور.
4- وجود تفاوت في نسبة الإلتزام بقواعد الإفصاح المتعلقة بالقيمة العادلة بين البنوك عينة الدراسة.

5- أما على مستوى كل فئة من فئات الدراسة ،فقد اعتبرت جميع قواعد الإفصاح التي تضمنتها إستبانة الدراسة مهمة و ملائمة إحصائياً من وجهة نظر المستثمر الفرد.

وقد أوصى الباحث في نهاية الدراسة بضرورة حث البنوك على الإلتزام بتزويد مستخدمي البيانات المالية بالإفصاحات المطلوبة حول القيمة العادلة وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية ، مع تفعيل الدور الإشرافي و الرقابي لكل من البنك المركزي وهيئة الأوراق المالية للتأكد من إلتزام البنوك بذلك ،بالإضافة إلى الأخذ بالإفصاحات المقترحة التي تساعد في تحقيق أهداف القوائم المالية المتعلقة بتزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات مفيدة تساعدهم في إتخاذ قرارات إقتصادية رشيدة.

ما يميز الدراسة الحالية عن هذه الدراسة هو أن دراسة الطرايرة هدفت إلى بيان أهم قواعد الإفصاح عن القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وبيان مدى إلتزام البنوك المدرجة في بورصة عمان بهذه القواعد ، بالإضافة إلى بيان أهمية قواعد الإفصاح من وجهة نظر المستثمر المؤسسي والمستثمر الفرد والمحلل المالي بالإضافة إلى تحديد مدى توافق تعليمات البنك المركزي الأردني مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية ، فبما يتعلق بمحاسبة القيمة العادلة ،بينما هدفت الدراسة الحالية والتي ستطبق على الشركات المساهمة العامة الأردنية الى بيان أثر تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على محتوى القوائم المالية والوعاء الضريبي الخاضع لضريبة الدخل للشركات المساهمة العامة الأردنية، بالإضافة إلى بيان معوقات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية، ومزايا وعيوب تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية في الشركات موضوع الدراسة، مما تقدم يتضح بأن مجتمع الدراسة وأهدافها تختلف عن دراسة الطرايرة .

2- الدراسات الأجنبية

دراسة (2005,Zijl , Truong) بعنوان :

"Development Of The Concept Of Fair Value In Financial Reporting Standards"

هدفت هذه الدراسة التي أجريت في أمريكيا إلى دراسة تطور مفهوم القيمة العادلة حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ومجلس معايير المحاسبة المالية(FASB)، منذ تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومجلس معايير المحاسبة المالية عام 1973،حيث توصلت هذه الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

إن معايير المحاسبة التي صدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية ، ومجلس معايير المحاسبة الدولية أظهرت الاستخدام المتزايد للقيمة العادلة، إذ إن معايير المحاسبة المالية وعددها (150) معياراً، ومعايير المحاسبة الدولية وعددها (41) معياراً التي أصدرت منذ عام 1973، أشار منها (50) معياراً و(23) معياراً على التوالي إلى القيمة العادلة، في مجالات مختلفة منها الإندماج، عقود الإيجار، معاشات التقاعد، الأدوات المالية، المشتقات ، وتخفيض الأصول الملموسة والأصول المعنوية، والممتلكات والمصانع والمعدات .... الخ ، ومن أهم التوصيات التي أوصتها هذه الدراسة هو أن القيمة العادلة يجب استخدامها في ظل التكلفة التاريخية عند القياس الأولي للعمليات غير المالية.

دراسة (2005, Rosa, Bertoni) بعنوان:

"Comprehensive,Income,FairValue,AndConservatism:Aconceptual Framework For Reporting Financial Performance"

هدفت هذه الدراسة والتي أجريت في إيطاليا إلى بيان أهمية القيمة العادلة وخاصة في البيئة الأوروبية ، ووصف الخلفية النظرية للخيارات التي أتاحها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، (وهما التكلفة التاريخية ومحاسبة القيمة العادلة) ، لقياس الأداء المالي للشركات ، وتوفير إطار مفاهيمي لهذه الخيارات ، مع الإشارة إلى المشاكل التي تظهر نتيجة إعتماد لهذين النموذجين معاً(نموذج مختلط للمحاسبة) مع التركيز على الدول الأوروبية.

وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام هذين الخيارين (البديلين) معا فيهما مظاهر من عدم الإنسجام وأن معايير التقارير المالية الدولية والتي تعتبر إلزامية لجميع شركات الإتحاد الأوروبي تركز وبشكل كبير على القيمة العادلة كوسيلة لتحسين التمثيل الحقيقي والعادل للوضع المالي للشركات بالإضافة إلى تقييم الأداء لتلك الشركات، وأوصت الدراسة بضرورة شمول الدخل الشامل بالتقارير المطلوبة بموجب معايير المحاسبة الدولية .

دراسة(Thomas, Saudagaran 2005,Herrmann,) بعنوان :

"The Quality Of Fair Value Measures For Property, Plant, And Equipment"

هدفت هذه الدراسة التي أجريت في أمريكيا إلى تقييم القيمة العادلة و التكلفة التاريخية عند استخدامهما لقياس الممتلكات و المصانع و المعدات ،وذلك حسب صفات و خصائص المعلومات المحاسبية المطلوبة في القائمة رقم (2) لمفاهيم المحاسبة المالية .

ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة هو أن استخدام القيمة العادلة لقياس الممتلكات و المعــدات و المصانع مسموح بها كخيار بديل ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (16) ، وأن بعض الدول مثل استراليا وبريطانيا ونيوزيلندا وغيرها تسمح بالإعتراف بهذه الأصول وقياســها بالقيمــة العادلة ، كما بينت الدراسة أن استخدام القيمة العادلة أكثر ملاءمة لإتخاذ القرارات ، وتــساعد على التوقع للأرباح المستقبلية .كما توصلت الدراسة إلى أن قياس هذه الأصول بالقيمة العادلة أفضل بالنسبة لخصائص المعلومات المحاسبية التاليــة وهــي ، القيمــة التنبؤيــة (Value Predictive) و التغذيـــــة العكــــسية (Value Feedback)، والحياديـــــة (Neutrality) ،وقابلية المقارنة (Comparability)، والتمثيل الــصادق (faithfulness representational) ، والتوقيت المناسب (timeliness) وأن استخدام التكلفــة التاريخيــة لقياس الممتلكات و المعدات و المصانع أفضل بالنسبة لخاصية قابلية التحقق (verifiability) فقط. وأوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر بالطريقة المتبعة حالياً في أمريكا لقياس الممتلكات والمعدات والمصانع .

دراسة (Bens, Heltzer, 2004) بعنوان :

"(The Information Content And Timeliness Of Fair Value Accounting: An Examination Of Good Will Write Offs Before, During And After Implementation Of SFAS 142)"

هدفت هذه الدراسة التي أجريت في أمريكا إلى بيان مدى تحقق صفتين من صفات المعلومات المحاسبية وهما الملاءمة (relevance) والموثوقية (reliability) ، في محاســبة القيمــة العادلة كما هدفت الدراسة إلى إختبار فيما إذا كانت التغيرات في القيمة العادلة حسب معيار المحاسبة المالي رقم(142) (الشهرة والأصول المعنوية الأخــرى) تغيــر مــن محتــوى

المعلومات وتؤثر على توقيت تخفيض قيمة الشهرة ، بالإضافة إلى تحديد أثر الإعــلان عــن تخفيض القيمة المقدرة للشهرة على السوق وأسعار الأسهم .

وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق المعيار (SFAS 142) لم يغير من محتوى المعلومــات التي بناءً عليها يتم تخفيض قيمة الشهرة ، وكذلك توصلت الدراسة إلى أن تخفيض قيمة الشهرة والأصول الملموسة الأخرى ، مبني على أساس زمني قبل تبني هذا المعيار وبقيت كذلك بعــدم أن تم تبنيه ، وبينت الدراسة أن مديري الشركات قد تصرفوا بشكل عقلاني خلال فترة التبنــي الأولية لهذا المعيار حيث خفضوا الشهرة وغيرها من الأصول المعنوية التي لم تكن مخفــضة بعد، كنتيجة للتأثيرات التراكمية للتغيرات المحاسبية وذلك لتقديم ميزانية أكثر إعتدالاً ، كمــا توصلت الدراسة إلى أن واضعي معايير المحاسبة الدولية يفضلون وعلى نحو متزايــد القيمــة العادلة ، بينما يرى النقاد بأن إهمال مبدأ التكلفة يمكن أن يؤدي إلى التحايل والتحيز في القوائم المالية .

دراسة: (lev, 2003) بعنوان :

Remarks On The Measurement , Valuation , And Reporting Of Intangible Assets

أجريت هذه الدراسة في أمريكا وهدفت إلى بيان أهمية الإعتراف والإفــصاح عــن الأصــول المعنوية التي يتم تطويرها داخل الشركة، وبينت الدراسة أن الأصول المعنوية كثيرة ومتنوعــة وعلى درجة كبيرة من الأهمية، وعلى الرغم من ذلك فإن التقــارير الماليــة الــصادرة عــن الشركات لا تذكر إلا القليل عن هذه الموجودات ،وحيث إن هــذه الــشركات غيــر ملتزمــة بالإفصاح عنها ولهذا تأتي المعلومات الواردة في هذه التقارير مبتورة ومشوشة ،ممــا يجعــل

المستخدم لهذه التقارير يتحمل تكاليف إضافية للوصول إلى المعلومات الصحيحة ، هذا إذا استطاع ذلك .

وبينت الدراسة إن إحدى الطرق لتقدير قيمة الأصول المعنوية هي مقارنة القيمة السوقية مع القيمة الدفترية (لصافي الموجودات)حيث يكون الفرق هو قيمة الأصول المعنوية التي لا تظهر في قائمة المركز المالي، وبينت الدراسة أنه وبناءً على المعلومات المتوافرة عن أكبر 500 شركة أمريكية التي تملك (75%) من مجموع الأصول الأمريكية ، أن القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية في هذه الشركات بلغت في عام 2000 (7.5) مرة إنخفضت عام 2002 الى (4.2) مرة ومن المرجح أنها لا تزال في إنخفاض، ولكن هذا لا ينفي أهمية الإعتراف والإفصاح عن هذه الأصول .

وأظهرت الدراسة أن مجلس معايير المحاسبة المالية أجاز في بيانه رقم (86) رسملة تكلفة البرمجيات (software)، إلا أن الكثير من الشركات وخاصة تلك التي تحقق أرباحاً كبيرة لا تقوم برسملة هذه النفقات، بينما تقوم الشركات التي تحقق القليل من الأرباح برسملة هذه النفقات، مما يؤدي إلى الإرباك والتشويش لمستخدمي التقارير المالية، خاصة عند المقارنة بين أداء هذه الشركات ،كما بينت الدراسة أن بعض الشركات تقوم برسملة العلامات التجارية والماركات التجارية والشهرة في حالة الشراء وعدم رسملتها في حالة توليدها داخل الشركة مما يتسبب في المزيد من الإرباك ، وتضرب الدراسة على ذلك مثلاً عمليات الشراء التي قامت بها شركة سيسكو عام 1990، حيث دفعت هذه الشركة مبلغ (7) مليارات دولار للإستحواذ على شركة قيمة أصولها الملموسة لا تزيد على (15) مليون دولار ، وبالطبع فإن الفرق هو ثمن لأصول معنوية غير معترف بها .

وقد اقترحت الدراسة لعلاج هذه المشكلة أن تقوم الشركة بإصدار قائمة مركز مالي شاملة، حيث تظهر هذه القائمة جميع أصول الشركة الملموسة والمعنوية ، والبديل الآخر لهذا الاقتراح هو أن تقوم الشركة بإعداد بياناتها المالية بالطريقة التقليدية بالإضافة إلى إصدار قائمة مركز مالي شاملة تظهر فيها الأصول الملموسة والأصول المعنوية.

دراسة (Nash ، -2003) بعنوان "Fair Value"

هدفت هذه الدراسة التي أجريت في أمريكا إلى بيان معوقات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة عند قياس الأصول و الخصوم وخاصة الأصول والخصوم غير المالية ،وقد توصلت الدراسة إلى كثير من النتائج أهمها :

- إن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة لقياس الأصول والخصوم غير المالية، يؤدي إلى تزويد قائمة الدخل ببيانات خاطئة أو مشوشة وأقل فائدة من البيانات المعتمدة على مبدأ التكلفة التاريخية .

- إن تعريف القيمة العادلة غير دقيق لأنه يعتمد على السعر وليس على القيمة.

- كما توصلت الدراسة إلى أن القيمة العادلة تهمل الأصول المعنوية على الرغم من أهميتها وهيمنتها في الوقت الحاضر،وأخيراً توصلت الدراسة إلى أنه يصعب تحديد القيمة العادلة لهذه الأصول في حال عدم توافر سوق نشط ، وأوصت الدراسة بالتحفظ عند استخدام القيمة العادلة لأسباب المشار إليها أعلاه، لكن يمكن استخدام القيمة العادلة في حال توافر سوق نشط للأصول والخصوم لأن سعر السوق في هذه الحالة يكون هو القيمة العادلة.

دراسة (2003,Abdallah) بعنوان:-

"Transfer Pricing Of Intangible Assets , E- Commerce , And International Taxation" .

هدفت هذه الدراسة التي أجريت في أمريكا إلى بيان تأثير التجارة الإلكترونية و الضرائب الدولية على (Transfer Pricing Of Intangible Assets) وما ينجم عن ذلك من تهرب ضريبي ، وبينت الدراسة أن الشركات متعددة الجنسيات تستخدم إستراتيجيات ضريبية وغير ضريبية لتجميل الأرباح الدولية ، وتختار أفضل الطرق لتحويل أسعار الأصول المعنوية بالإضافة إلى إختيار أفضل الطرق العملية لتجنب إكتشاف ذلك من قبل مدققي الضرائب ، و توصلت الدراسة بأن السلطات الضريبية تحاول الحد من هذا التهرب ، وخاصة فيما يتعلق بالشركات متعددة الجنسيات بطرق مختلفة ومنها :

1- الدراسة والمعرفة الجيدة لطبيعة الأصول المعنوية والطرق الجديدة المستخدمة في التهرب الضريبي لهذه الأصول .

2- فحص وتحديد أفضل الطرق لتحويل قيمة هذه الأصول .

3- دراسة إستراتيجيات الشركات متعددة الجنسيات بهذا الخصوص .

4- الإستخبار عن طرق التهرب الضريبي المستخدمة فيما يتعلق بهذه الأصول .

5-إصدار الأنظمة والتعليمات لمواجهة هذا التهرب الضريبي .

دراسة,(Beck , Warfield , 2002) بعنوان:

"The Role Of Unrecorded Intangible Assets In Residual Income Valuation : The Case Of Banks "

هدفت هذه الدراسة التي أجريت على البنوك في ماليزيا إلى فحص العلاقة بين الأصول المعنوية غير المسجلة محاسبياً ، وبين الأرباح غير العادية (Abnormal earnings)، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة موجبة وطردية بين قيم الأصول المعنوية غير المسجلة محاسبياً وبين الأربـــاح غير العادية ، كما توصلت الدراسة إلى الأهمية المتزايدة للأصول المعنوية في الأسواق الحالية كما توصلت الدراسة إلى أن هذه الأصول هي المصدر الرئيس للأرباح غير العادية وأنه يمكن تقدير قيمة الشركة عندما يمكن قياس هذه الأصول بموثوقية .

دراسة (Muller , Stanford , 1998) بعنوان:-

"The Relative Informativeness Of Fair Value Versus Historical Cost Amounts For Long – Lived Tangible Assets ".

هدفت هذه الدراسة التي أجريت في المملكة المتحدة إلى فحص أي من القيمة العادلـــة أم التكلفـــة التاريخية أفضل لقياس الوضع المالي و الربحية للشركات، وتحديداً هدفت هذه الدراسة إلى إجراء مقارنة بين استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة والتكلفة التاريخية لقياسInvestment Property في المملكة المتحدة ، والتي تقدر فيها هذه الأصول بالقيمة السوقية، مـــع الإفــصاح عــن التكلفـــة التاريخية لهذا الأصول حيث قام الباحث بهذه المقارنة و توصل إلى أن القيمـــة العادلـــة للمبـــاني والأراضي مرتبطة بشكل أقوى مع أسعار الأسهم مقارنة مع التكلفة التاريخية، وكذلك القيمة العادلة مرتبطة بشكل أقوى مع عوائد الأسهم مقارنة مع التكلفة التاريخ.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

إن بعض الدراسات السابقة تناولت موضوع القيمة العادلة للإستثمارات المالية المشمولة بالمعيار (39) وأثر ذلك على تجميل الأرباح وأسعار الأسهم ، كما أن جزءاً من هذه الدراسات هدف إلى بيان مدى رغبة المحاسبين القانونيين الأردنيين في استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة بدلاً من التكلفة التاريخية، و هل البيئة الأردنية تتوافق أم تتعارض مع هذا الإستخدام ،وهناك دراسات أخرى درست دور قانون ضريبة الدخل في ترسيخ مفهوم القيمة العادلة للإستثمارات المالية المشمولة بالمعيار (39) فقط، ،أو أنها هدفت لبيان نظرة هيئات الرقابة الحكومية لاستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي ، وبعض الدراسات درست تطور مفهوم القيمة العادلة حسب معايير المحاسبة الدولية و معايير المحاسبة المالية .....الخ ،أما الدراسة الحالية فتهدف إلى بيان فيما إذا كان هناك أثر لاستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية المشمولة بمعيار المحاسبة الدولي رقم (38) على محتوى القوائم المالية و الوعاء الضريبي الخاضع لضريبة الدخل للشركات المساهمة العامة الأردنية، حيث لم تتطرق أي من الدراسات السابقة " إلى دراسة إمكانية قياس الأصول المعنوية المشمولة بهذا المعيار بالإضافة الى الشهرة ضمن معيار التقرير الدولي رقم (3) المحاسبة الدولية بالقيمة العادلة بدلاً من مبدأ التكلفة التاريخية في الشركات المساهمة العامة الأردنية وبيان فيما إذا كان هناك أثر لذلك على محتوى القوائم المالية والوعاء الضريبي لتلك الشركات، مما سبق يتضح بأن أهداف ومجال ومجتمع هذه الدراسة مختلف عن الدراسات السابقة مما يجعلها متميزة عن غيرها من الدراسات السابقة .

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

3-1 نوع الدراسة

إن هذه الدراسة تعد دراسةً وصفية تحليلية لآراء مقدري ضريبة الدخل والمحاسبين في الشركات المساهمة العامة الأردنية ، وذلك لمعرفة أثر متغير الدراسة المستقل وهو القيمة العادلة للأصول المعنوية على المتغيرات التابعة، الأول وهو محتوى القوائم المالية، والثاني وهو الوعاء الضريبي الخاضع لضريبة الدخل لهذه الشركات. كما تعتبر هذه الدراسة ميدانية حيث لجأ الباحث ولغايات إثراء الدراسة إلى إجراء مقابلات شخصية مع (15%) من أفراد العينة من مقدري ضريبة الدخل والمحاسبين في الشركات التي أختيرت من ضمن عينة الدراسة .

3-2 مجتمع الدراسة

ينقسم مجتمع الدراسة إلى جزأين يمثل الجزء الأول الشركات المساهمة العامة الأردنية المسجلة والعاملة رسمياً في المملكة الأردنية الهاشمية كما هي في 2006/12/31 وعددها(N_1= 214) شركة . بينما يمثل الجزء الثاني مقدري ضريبة الدخل في دائرة ضريبة الدخل وعددهم (N2= 600) مقدر. وعليه يصبح حجم مجتمع الدراسة الكلي (N=814) .

3-3 عينة الدراسة ووحدة التحليل

على ضوء مجتمع الدراسة المكون من جزأين الأول وهو الشركات المساهمة العامة الأردنية والثاني وهو مقدرو دائرة ضريبة الدخل ، لذلك تم إختيار عينة طبقية عشوائية متناسبة مع الحجم، وذلك حسب القوانين الإحصائية التي تحدد الحجم الأمثل للعينة، حيث استخدم الباحث قانون حجم العينة الأمثل لتقدير حجم العينة في حالة تقدير متوسط المجتمع باستخدام النسبة والمعتمد على عينة عشوائية بسيطة وكما يلي:

$$n = \frac{N\sigma^2}{ND+\sigma^2}$$

حيث :

$N =$ حجم المجتمع $D = d^2/4$

$d=0.25$: خطأ التقدير

$\sigma^2=2$: تباين المجتمع

وعليه يكون حجم العينة الأمثل

$$n = \frac{(814)\times 2}{(814)\times(0.016)+2} = 108$$

والجدول التالي يبين نتائج توزيع العينة :

الطبقة	حجم الطبقة	الوزن	حجم العينة	
1	214	0.263	$n_1 = 28$	محاسب أو مدير مالي في شركة
2	600	0.737	$n_2 = 80$	مقدر ضريبة دخل
	N=814	1.000	n = 108	

أما وحدة التحليل فيها فهم المستجيبون (الإفراد) الذين يمثلون مقدري ضريبة الدخل في دائرة ضريبة الدخل و المحاسبين والمديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة الأردنية المسجلة رسمياً في المملكة الأردنية الهاشمية كما هي في 2006/12/31 .

3-4 مصادر وطرق جمع البيانات والمعلومات :

اعتمدت هذه الدراسة على الأسلوب التحليلي ، الذي ينطلق من دراسة الشركات المبحوثة كما تعتمد هذه الدراسة على أسلوب الدراسة الميدانيّة، حيث ستعتمد على مصدرين لجمع البيانات والمعلومات وهما :

<u>3-4-1 المصادر الثانوية :</u>

وتشتمل على المراجع والأدبيّات والدوريّات والمقالات والإنترنـــت ذات العلاقـــة بموضـــوع الدراسة،بما في ذلك المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية، والقوائم الماليـــة، والوعـــاء الضريبي الخاضع لضريبة الدخل، وذلك من أجل التعرُّف على المفاهيم والمصطلحات وأبعادها المختلفة لبناء الإطار النظري . وكذلك التعرُّف على أهم الدراسات السابقة التي تناولـــت هـــذا الموضوع . بالإضافة إلى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) وتشريعات مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) وتشريعات مجلس معايير والمحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، وتشريعات الضريبة في المملكة الأردنية الهاشمية وخاصة قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ، بالإضافة إلى البيانات المنشورة في ميزانيات الشركات موضوع الدراسة .

3-4-2 المصادر الأولية :

من أجل التوصل إلى حل لمشكلة الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام مصادر البيانات الأولية التالية :

أولا- تطوير أداة القياس المناسبة لهذا الغرض (الإستبانة) لجمع البيانات الأولية اللازمة، وقد تم بناء عبارات (فقرات) المقياس بشكلها النهائي وفق الإجراءات الآتية :

1- مراجعة العديد من الدراسات السابقة : ذات العلاقة بفرضيات ومتغيّرات البحث، فقد تم

الرجوع إلى الأدب النظري المتعلق بمفهوم المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية والقوائم المالية والوعاء الضريبي الخاضع لضريبة الدخل موضوع الدراسة، بالإضافة إلى الإطلاع على العديد من الدراسات العربية والأجنبية التي تتعلق متغيّراتها بمتغيّرات الدراسة الحالية، فقد وجدت متغيّرات الدراسة متفرقة في العديد من الدراسات السابقة، في حين أن المقياس الذي طور من قبل الباحث قد تناول هذه المتغيّرات مجتمعة لتتناسب مع مشكلة الدراسة وفرضياتها.

2- **تصميم الإستبانة** : فقد تم الإعتماد على إستبانة خاصة تم تصميّمها وتطويرها وتحكيمها من قبل مجموعة من أساتذة الجامعات الأردنيّة ، وتكوّنت أداة القياس (الإستبانة) من الأجزاء الأساسية الآتية :

أ- الخصائص التعريفية لعينة الدراسة المؤلفة من المستجيبين (الإفراد) الذين يمثلون مقدري ضريبة الدخل في دائرة ضريبة الدخل ومن المحاسبين والمدريين الماليين في الشركات المساهمة العامة المسجلة رسمياً في المملكة الأردنية الهاشمية كما هي في 2006/12/31 .

وتتضمّن هذه الخصائص: (طبيعة العمل، المؤهل العلمي، الخبرة العملية بالسنوات ، المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية ، المعرفة بالمعاييرالمحاسبية الدولية المتعلقة بالأصول المعنوية).

ب- عناصر متغيرات الدراسة وهي القيمة العادلة ، محتوى القوائم المالية ،والوعاء الضريبي وقد شمل هذا الجزء العبارات من (1-53) عبارة لقياس أبعاد متغيرات الدراسة ، باستخدام مقياس ليكرت(Likert) الخماسي، والذي يتكوّن من (1-5) درجات، حيث (5) درجات تعني موافق بشدة ، (4) درجات تعني موافق، (3) درجات غير متأكد ، (2) درجة تعني غير موافق، (1) درجة تعني غير موافق بشدة .

ومن أجل قياس صدق وثبات فقرات الإستبانة ، فقد تم استخدام الآتي :

أ- صدق المقياس : للتأكد من صدق المقياس أعتمد الباحث على نتائج التحكيم حيث تم عرض الإستبانة على مجموعة من الخبراء و الأساتذة الجامعيين في تخصص المحاسبة ،و تم الأخذ بالملاحظات التي وردت من المحكمين، من حيث تصحيح بعض العبارات وإلغاء بعضها بالإضافة إلى دمج بعض العبارات. وبذلك تأكد الباحث من الصدق الظاهري وصدق المحتوى والصدق المنطقي.

ب-ثبات المقياس: فقد تم حساب معامل ثبات عبارات الإستبانة (معامل الإتساق الـداخلي) Internal Consistency Reliability : باستخدام طريقة التجزئـة النـصفية(Split – Half).حيث بلغ معامل التجزئة النصفية ما نسبته (70 %) وهي نسبه مقبولة لاعتبـار المقياس ثابتا،أي أن المقياس يخلو من الخطأ لكون النسبة أكبـر مـن 60%(Sekaran 2003,P.287,).وكذلك تم استخدام معامل كرونمباخ ألفـا (Chronbach Alpha) لهذه الغاية حيث بلغ 87.4 % وهي نسبة مقبولة لاعتبار المقياس ثابتاً.

ثانيا- إجراء العديد من المقابلات وجمع الملاحظات : قام الباحث باستخدام المقابلة الشخصية ل (15 %) من المستجيبين كأداة أخرى للحصول على بيانات موسعة ومفصلة ومفسرة أحياناً للإجابة التي وردت في الإستبانة، حيث تبين للباحث أن هذا الإجراء عزز إجابات المستجيبين أحيانا ، و فسر الإجابات غير المتوقعة إحيانا أخرى.

ثالثا- جمع البيانات و المعلومات من السجلات الرسمية والقوائم المالية لإحدى الشركات: حيث قام الباحث بالرجوع إلى السجلات الرسمية الحكومية وإلى القـوائم الماليـة لإحـدى الشركات من عينة الدراسة بهدف تحديد القيمة العادلة لبعض أصولها المعنوية ومقارنتها مع القيمة الدفترية لتلك الأصول ، ثم بيان أثر ذلك على محتوى القوائم المالية والوعاء الضريبي لتلك الشركة.

3-5 الأساليب الإحصائيّة :

لغرض تحليل البيانات الخاصة بمتغيّرات الدراسة وإختبار فرضياتها، تمّ استخدام عدد من الأساليب الإحصائيّة الملائمة لطبيعة البيانات المتوافّرة لها، وهي كالآتي:

1-الإحصاء الوصفي : تم استخدام النسب المئوية والمتوسطات والإنحراف المعياري والمنوال في وصف خصائص عينة الدراسة ومتغيرات الدراسة.

2-الإستدلال الإحصائي : كما استخدم الباحث الإحصاء الإستدلالي مثل : تحليل الإرتباط وتحليل الإنحدار البسيط وإختبار (T) لغايات إختبار الفرضيات، وبالتالي قبولها أو رفضها علماً بـــأن الباحث استخدم برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات .

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

مقدمة

يتضمن هذا الفصل عرضاً لنتائج الدراسة بعد أن تمت المعالجة الإحصائية للبيانات التي تم الحصول عليها من المستجيبين من خلال الإستبانه المتعلقة بعناصر متغيرات الدراسة . حيث بلغ عدد الإستبيانات الموزعة(108) استبانات ،وعدد الإستبيانات المستلمة (102) إستبانة. لذا فإن نسبة الإستجابة حوالي (94,4%) وهي نسبة مرتفعة .حيث يتضمن الجزء الأول من هذا الفصل نتائج تحليل خصائص عينة الدراسة ، من حيث طبيعة العمل والمؤهل العلمي و الخبرة العملية ومدى المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية ومدى المعرفة بالمعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية، أما الجزء الثاني يتضمن نتائج تحليل مقاييس الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة ، حيث تم إستخراج مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت اللازمة لأغراض الدراسة أما الجزء الثالث فيتعلق بنتائج إختبار فرضيات الدراسة.أما الجزء الرابع والأخير فهو يتعلق بالحالة التطبيقية التي أجراها الباحث على إحدى الشركات من ضمن عينة الدراسة،أما الجزء الرابع فيتعلق بالحالة التطبيقية التي أجراها الباحث عن إحدى الشركات المساهمة العامة الأردنية .

أولا: تحليل خصائص عينة الدراسة

لتحديد خصائص عينة الدراسة تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من المستجيبين، حيث شمل التحليل الخصائص التالية:

طبيعة العمل والمؤهل العلمي والخبرة العملية والمتابعة للمعايير المحاسبية الدولية التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وأخيراً المعرفة بالمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالأصول المعنوية ومنها معيار المحاسبة الدولي رقم (38) و معيار التقريرالمالي الدولي رقم (3) حيث كانت النتائج كما يلي :

1- طبيعة العمل

الجدول (4-1)

توزيع أفراد العينة (المستجيبين) حسب طبيعة العمل

طبيعة العمل	العدد	النسبة المئوية%
محاسب في الشركة	24	%23,5
مقدر ضريبة الدخل	76	%74,5
مدير مالي في الشركة	2	%2
إداري في الشركة	صفر	صفر
المجموع	102	100

يبين الجدول(4-1) أن أكبر نسبة وهي (74,5%) هم من مقدري ضريبة الدخل وجميعهم من ذوي الإختصاص في المحاسبة،كما يبين الجدول رقم (4-2)اللاحق، وبالتالي فهم على علاقة مباشرة بموضوع الدراسة ، مما يعزز من موثوقية الدراسة والنتائج التي تم التوصل إليها ، كونهم محاسبين ومقدري ضريبة دخل في نفس الوقت، مما يجعلهم يتعاملون مع فقرات الإستبانة بجدية وعقلانية ومعرفة ، بالإضافة إلى أن ذلك يعطي إنسجاماً أكبر في

الإجابة عن عبارات الإستبانة.بينما كانت أصغر نسبة هي (2%) وهم من المدربين الماليين في الشركات .

2. المؤهل العلمي :

الجدول (4-2)

توزيع أفراد العينة (المستجيبين) حسب الموهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية%
دبلوم مجتمع/محاسبة	7	6,9%
بكالوريوس/ محاسبة	75	73,5%
ماجستير /محاسبة	18	17,6%
دكتوراه /محاسبة	2	2%
المجموع / محاسبة	102	100%

يُبين الجدول (4-2) أن أكبر نسبة هي (73,5%) وهم الحاصلون على البكالوريوس في المحاسبة. وهذا مؤشر على إرتفاع نسبة حملة الشهادة الجامعية الأولى في المحاسبة ممن يعملون مقدرين في دائرة ضريبة الدخل ومحاسبين في الشركات المساهمة العامة الأردنية ،أما نسبة من يحملون شهادة الماجستير في المحاسبة فكانت (17,6 %)، مما يعني أن ما نسبته (93%) من عينة الدراسة هم من حملة البكالوريوس أو الماجستير، مما قد يعزز نتائج هذه الدراسة ومما يظهر حرص الشركات عينة الدراسة ودائرة ضريبة الدخل على إستقطاب الموارد البشرية المؤهلة للقيام بمثل هذه الأعمال المتخصصة. بينما كانت أصغر نسبة هي (2%) وهم حملة الدكتوراه في المحاسبة.

3- الخبرة العملية :

الجدول (4-3)

توزيع أفراد العينة (المستجيبين) حسب الخبرة العملية

الخبرة العملية بالسنة	لعدد	النسبة المئوية%
5-1	13	%12,7
10-6	24	% 23,5
15-11	27	% 26,5
20-16	31	% 30,4
أكثر من 20 سنة	7	%6,9
المجموع	102	%100

يُبين الجدول(4-3) أن أكبر نسبة من المستجيبين هم من ذوي الخبرة (16-20) سنة حيث بلغت نسبتهم (30,4%)، أما ذوو الخبرة من (11-15) سنة فقد بلغت (26,5%) وهذا يعني أن أكثر من نصف العينة هم من ذوي الخبرة التي تزيد على (11) سنة، وهذا مؤشر جيد للدراسة إذا ما تم ربطه مع المؤهل العلمي المرتفع لعينة الدراسة .علماً أن أصغر نسبة هي (6,9 %) وهم من ذوي الخبرة أكثر من 20 سنة .

4- المتابعة للمعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية

الجدول (4-4)

توزيع أفراد العينة(المستجيبين) حسب المتابعة لمعايير المحاسبة الدولية

المتابعة	العدد	النسبة المئوية%
مستمرة	19	%18,6
على الأغلب	25	%24,5
متوسطة	35	%34,4
قليلة	19	%18,6
معدومة	4	%3,9
المجموع	102	%100

يُبين الجدول(4-4) أن أكبر نسبة من المستجيبين هم من ذوي المتابعة المتوسطة للمعايير التي تصدر عنة مجلس معايير المحاسبة الدولية،حيث بلغت هذه النسبة (34,4%) ،بينما بلغت نسبة المستجيبين الذين يتابعون هذه المعايير على الأغلب (24,5 %) ،أما الذين يتابعون باستمرار فبلغت نسبتهم (18,6 %)، مما يعني أن حوالي (77 %) من المستجيبين هم متابعون باستمرار أو على الأغلب أو متابعة متوسطة لهذه المعايير ، بينما كانت أصغر نسبة هي (3,9 %) وهم الذين لا يتابعون نهائيا معايير المحاسبة الدولية .

5- المعرفة بالمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالأصول المعنوية ومنها(معيار المحاسبة الدولي رقم 38 ومعيارالتقرير المالي الدولي (3) :

الجدول (4-5)

توزيع أفراد العينة حسب المعرفة بالمعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية

المعرفة	العدد	النسبة المئوية%
تامة	13	%12,7
معقولة	40	% 39,3
متوسطة	31	%30,4
قليلة	13	%12,7
معدومة	5	%4,9
المجموع	102	%100

يُبين الجدول (4-5) أن أكبر نسبة من المستجيبين هي (39,3%) وهم من ذوي المعرفة المعقولة بالمعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية، بينما بلغت نسبة ذوي المعرفة المتوسطة (30,4%) والتامة (12,7 %) مما يعني أن حوالي (83%) من المستجيبين هم من ذوي المعرفة التامة أو المعقولة أوالمتوسطة وهذا مؤشر جيد لأن أغلبية المستجيبين من ذوي الإطلاع على موضوع الدراسة.بينما كانت أصغر نسبة هي (4,9%) هم من ذوي المعرفة المعدومة .

ثانياً: الإحصاء الوصفي

تم حساب مقاييس النزعة المركزية والتشتت الضرورية لأغراض الدراسة ، حيث تم حساب الوسط الحسابي والإنحراف المعياري والمنوال لمتغيرات الدراسة وتم التوصل إلى النتائج التالية:

1- المتغير المستقل(القيمة العادلة) العبارات من (1-22) :

الجدول (4 -6)

الوسط الحسابي والإنحراف المعياري والمنوال لإستجابة أفراد العينة على عبارات المتغير المستقل (القيمة العادلة)

	Item 1	Item 2	Item 3	Item 4	Item 5	Item 6	Item 7	Item 8	Item 9	Item 10	Item 11
Mean	3,62	2,61	2,53	2,65	3,89	3,87	2,63	2,67	2,59	2,83	2,25
Mode	5	2	2	2	4	4	2	2	2	3	1
Std.Dev.	1,227	1,179	1,183	1,011	0,922	0,972	0,984	1,269	1,197	1,126	1,198

	Item 12	Item 13	Item 14	Item 15	Item 16	Item 17	Item 18	Item 19	Item 20	Item 21	Item 22
Mean	2,42	3,91	3,95	3,97	3,94	3,33	3,44	2,86	3,66	3,45	2,78
Mode	2	4	4	4	4	5	4	2	4	3	3
Std.Dev.	1,009	1,082	0,894	0,917	0,963	1,471	1,001	1,320	1,278	1,001	1,240

يتضح من الجدول (4-6) أن رأي المستجيبين من عينة الدراسة حول القيمة العادلة تمثلت بما يلي :

1- العبارة رقم (1) والتي نصها " أن المحاسبة عن القيمة العادلة لا تحقق العدالة والتمثيل الصادق عند قياس الأصول المعنوية " حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (3,62)

وبإنحراف معياري بلغ (1,227)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك (57) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (55%)، مما يعني أن أكثر من نصف المستجيبين وافقوا على أن المحاسبة عن القيمة العادلة لا تحقق العدالة والتمثيل الصادق عند قياس الأصول المعنوية، ولبيان أسباب ذلك قام الباحث بسؤال عينة الدراسة التي تمت مقابلتها حيث تبين للباحث أن المستجيبين يرون أن القيمة العادلة الحقيقية للأصول المعنوية من الصعب الوصول إليها خاصة في ظل عدم توافر سوق نشط لهذة الأصول ، وبالتالي يتم تحديد هذة القيمة بناءً على الإجتهاد الشخصي للإدارة أو أي طرف أخر، مما يؤدي إلى عدم تحقق العدالة والتمثيل الصادق عند قياس تلك الأصول بالقيمة العادلة ، مع قناعتهم بأنه وفي حال توافر سوق نشط للأصول المعنوية يتم الوصول إلى القيمة العادلة بدقة وبدون إجتهاد شخصي فإن ذلك يؤدي إلى تحقيق العدالة والتمثيل الصادق عند قياس تلك الأصول بالقيمة العادلة .

2- العبارة رقم (5) والتي نصها "إن المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية لايحقق الحيادية والموضوعية. حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (3,89) وبإنحراف معياري بسيط بلغ (0,922)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك (78) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (76%)، مما يعني أن أغلب المستجيبين وافقوا على أن المحاسبة عن القيمة العادلة لا تحقق الحيادية والموضوعية، ويرى الباحث أن من أسباب ذلك عدم توافر أسواق نشطة لأغلب هذه الأصول و بالإضافة إلى تدخل الإدارة في تحديد القيمة العادلة بما يخدم أهدافها وهذا ما تؤيده إجابات المستجيبين على العبارات أرقام (14 و12) على التوالي.

3- العبارة رقم (13) والتي نصها" لم تحدد معايير المحاسبة الدولية كيفية تحديد القيمة العادلة للأصول المعنوية في حال الوصول إلى قيم مختلفة نتيجة استخدام البدائل المختلفة لقياس هذه القيمة. حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (3,91) وبإنحراف معياري بسيط بلغ (1,082)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك (76) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (75%)، مما يعني أن أغلب المستجيبين وافقوا على أن معايير المحاسبة الدولية لم تحدد كيفية تحديد القيمة العادلة للأصول المعنوية في حال الوصول إلى قيم مختلفة نتيجة استخدام البدائل المختلفة لقياسها.

4- العبارة رقم (14) والتي نصها "لا تتوافر أسواق نشطة للأصول المعنوية مما يعيق تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية" . حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (3,95) وبإنحراف معياري بسيط بلغ (

0,894)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك (81) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (79%)، مما يعني أن أغلب المستجيبين وافقوا على أنه لا يوجد أسواق نشطة للأصول المعنوية في الأردن مما يعيق تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة لهذه الأصول.

5- العبارة رقم (15) والتي نصها" لا تتوافر خبرات داخلية بالشكل الكافي في الشركات المساهمة العامة الأردنية لتحديد القيمة العادلة للأصول المعنوية مما يعيق تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة لهذه الأصول ".حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (3,97) وبإنحراف معياري بسيط بلغ (0,917)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(75) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (74%)، مما يعني أن أغلب المستجيبين وافقوا على أنه لا تتوافر خبرات داخلية كافية في الشركات المساهمة العامة الأردنية لتحديد القيمة العادلة للأصول المعنوية مما يعيق تطبيقها.

6- العبارة رقم (16) والتي نصها" لا يتوافر خبراء خارجيين وبالشكل الكافي لتحديد القيمة العادلة للأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية ،مما يعيق تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة لهذه الأصول". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (3,94) وبإنحراف معياري بسيط بلغ (0,963)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(77) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (75%)، مما يعني أن أغلب المستجيبين وافقوا على أنه لا يتوافر خبراء في الأردن وبالشكل الكافي لتحديد القيمة العادلة للأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية مما يعيق تطبيقها.

7- العبارة رقم (18) والتي نصها" لا تشجع إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية على استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية " حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (3,44) وبإنحراف معياري بلغ (1,001)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(59) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (58%)، مما يعني أكثر من نصف المستجيبين وافقوا على أنه لا تشجع إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية على استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية

8- العبارة رقم (20) والتي نصها" لا يؤدي استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية إلى الوصول إلى معلومات موثوقة ". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (3,66) وبإنحراف معياري بسيط بلغ (1,278)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(66) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (65%)، مما يعني أن حوالي

تلثي مفردات العينة وافقوا على أنه لا يؤدي استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية الى الوصول إلى معلومات موثوقة.

9- العبارة رقم (21) والتي نصها" لا تسمح معايير المحاسبة الدولية بالإعتراف بالإرتفاع في قيم الأصول المعنوية ضمن قائمة الدخل عند قياس هذه الأصول بالقيمة العادلة، بينما تسمح بالإعتراف بالإنخفاض في قيمتها في قائمة الدخل، مما يعني ضرورة تعديل المعايير لتسمح بذلك". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (3,45) وبإنحراف معياري بلغ (1,001) ، مما يعني وحسب المتوسط أن مفردات العينة يؤيدون تعديل المعايير المحاسبية لتسمح بالإعتراف في الإرتفاع في قيم الأصول المعنوية ضمن قائمة الدخل عند قياس هذه الأصول بالقيمة العادلة، على الرغم من أن عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك أقل من نصف مفردات العينة، ويعود السبب في ذلك إلى تركز الإجابات الأخرى على هذه العبارة عند محايد، ويرى الباحث ضرورة دراسة إمكانية الإعتراف بالإرتفاع في قيمة الأصول من قبل القائمين على علم المحاسبة، مما يؤدي إلى الوصول إلى الدخل الحقيقي ما أمكن ، وهذا لا يعني ترك الأمور بدون قيود أو محددات بل يجب وضع أسس ومعايير واضحة لذلك تكون أكثر دقة من تلك التي تعالج موضوع إنخفاض الأصول والتي تسمح بها المعايير المحاسبية الدولية .

10- العبارة رقم (10) والتي نصها" لا يوجد مشكلات في الإعتراف بالأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية." حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,83) وبإنحراف معياري بلغ (1,126) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على هذه العبارة (28) مفردة فقط من مفردات العينة أي بنسبة (27%)، مما يعني وحسب المتوسط أن مفردات العينة لا يؤيدون مضمون هذه الفقرة، بل يرون أن هناك مشكلات في الإعتراف بالأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، ولبيان أهم هذه

المشكلات قام الباحث بسؤال عينة الدراسة التي تمت مقابلتها ، حيث تبين للباحث أن من أهم مشكلات الإعتراف حسب رأي المستجيبين ما يلي :

- عدم سماح معايير المحاسبة الدولية بالإعتراف بالأصول المعنوية المولدة داخليا على الرغم من أن لبعضها قيمة تجارية كبيرة مما يحرم هذه الشركات لاحقاً من استخدام القيمة العادلة لهذه الأصول في حال عدم الإعتراف بها مبدئيا بالتكلفة مما يؤثر على محتوى القوائم المالية لهذه الشركات .

- عدم توافر خبرات داخلية وخارجية متخصصة لتحديد قيمة الأصول المولدة داخليا فيما لو سمحت معايير المحاسبة بذلك.
- صعوبة تحديد النفقات العائدة للأصل المعنوي المولد داخلياً.
- صعوبة التأكد من حصول التدفقات النقدية للشركة بسبب هذا الأصل .

11- العبارة رقم (11) والتي نصها" لا توجد إختلافات في نتائج البدائل المختلفة لقياس القيمة العادلة للأصول المعنوية" حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,25) وبإنحراف معياري بلغ (1,198)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(19) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (18%)، مما يعني أن المستجيبين لم يوافقوا على مضمون العبارة ، مما يعني وجود اختلافات في نتائج البدائل المختلفة لقياس القيمة العادلة للأصول المعنوية حسب رأي المستجيبين.

12- العبارة رقم (12) والتي نصها "لا تستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية في تجميل الأرباح من قبل الإدارة. حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,42) وبإنحراف معياري بلغ (1,009)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(19) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (18%)، مما يعني أن المستجيبين لم يوافقوا على مضمون العبارة ، مما يعني أن المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية قد تستخدم من قبل الإدارة في تجميل الأرباح.

13- العبارة رقم (2) والتي نصها "أن القياس المحاسبي المستند إلى المحاسبة عن القيمة العادلة لا يقوم على فرضية عدم ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد" . حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,61) وبإنحراف معياري بلغ (1,179)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(26) مفردة فقط من مفردات العينة أي بنسبة (25%)، مما يعني أن المستجيبين لم يوافقوا على مضمون العبارة ، مما يعني القياس المحاسبي المستند إلى المحاسبة عن القيمة العادلة يقوم على فرضية عدم ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد.

14- العبارة رقم (3) والتي نصها "إن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يعني عدم كفاية مخصصات الإطفاء لإستبدال هذه الأصول عند ارتفاع أسعارها." حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,53) وبإنحراف معياري بلغ (1,183)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(21) مفردة فقط من مفردات العينة أي بنسبة (20%)، مما يعني أن أغلب المستجيبين لم يوافقوا على مضمون

العبارة ، مما يعني وفي حال استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية ستكون مخصصات الإطفاء لهذه الأصول كافية لاستبدالها عند إرتفاع أسعارها في ظل التضخم.

15- العبارة رقم (4) والتي نصها " لا يؤدي استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية إلى تحقيق خاصية المقارنة للمعلومات المحاسبية". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,65) وبإنحراف معياري بلغ (1,011)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(21) مفردة فقط من مفردات العينة أي بنسبة (20%)، مما يعني أن أغلب المستجيبين لم يوافقوا على مضمون هذه العبارة ، مما يعني وفي حال استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يؤدي إلى تحقيق خاصية المقارنة للمعلومات المحاسبية وهي الخاصية في المعلومات التي تمكن مستخدميها من تحديد أوجه الشبه أو الاختلاف بين مجموعتين من الظواهر الاقتصادية.

16- العبارة رقم (6) والتي نصها "لا حاجة إلى كثير من التقديرات عند استخدام المحاسبة المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية مثل تقدير العمر الإنتاجي وكذلك طريقة الإطفاء" حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (3,87) وبإنحراف معياري بسيط بلغ (0,972) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(76) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (74%)، مما يعني أن أغلب المستجيبين وافقوا على مضمون هذه العبارة ، مما يعني أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يقلل من الحاجة إلى كثير من التقديرات فيما يتعلق بقياس وإطفاء هذه الأصول.

17- العبارة رقم (7) والتي نصها " لا يسهم استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية في توحيد خصائص وصفات المعلومات المحاسبية". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,63) وبإنحراف معياري بلغ (0,984) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(19) مفردة فقط من مفردات العينة أي بنسبة (18%)، وبذلك يكون أغلب المستجيبين لم يوافقوا على مضمون هذه العبارة ، مما يعني أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية تسهم في توحيد خصائص وصفات المعلومات المحاسبية لأن لها نفس القوة الشرائية. وأفاد المستجيبون الذين تمت مقابلتهم من قبل الباحث إنه يجب ملاحظة صعوبة الوصول إلى القيمة العادلة للأصول المعنوية بدقة بالإضافة إلى استخدام البدائل المختلفة والتي تؤدي الى الوصول إلى نتائج

مختلفة لنفس الأصل، ويرى المستجيبين أنه لا بد من التغلب على مثل هذه المعوقات عند قياس القيمة العادلة حتى يتم توحيد خصائص وصفات المعلومات المحاسبية.

18- العبارة رقم (8) والتي نصها " لا يوجد وعي كاف لدى المحاسبين ومدققي الحسابات والمديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة الأردنية حول مفهوم وكيفية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,67) وبإنحراف معياري بلغ (1,269) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(32) مفردة فقط من مفردات العينة أي بنسبة (31%)، وبذلك يكون أغلب المستجيبين لم يوافقوا على مضمون هذه العبارة ، مما يعني أنه يوجد وعي كاف لدى المحاسبين ومدققي الحسابات والمديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة الأردنية حول مفهوم وكيفية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة"،وهذا يعتبر من العوامل التي تساعد وتسهل عملية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

19- العبارة رقم (9) والتي نصها " لا يؤدي إعتماد الشركات المساهمة العامة الأردنية لمعايير المحاسبة الدولية إلى تسهيل استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,59) وبإنحراف معياري بلغ (1,197) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(28) مفردة فقط من مفردات العينة أي بنسبة (27%)، وبذلك يكون أغلب المستجيبين لم يوافقوا على مضمون هذه العبارة مما يعني أن إعتماد الشركات المساهمة العامة الأردنية لمعايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى تسهيل استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مما يعني أن هناك فرصة قوية لهذه الشركات لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية لتوافق ذلك مع معايير المحاسبة الدولية التي تطبقها هذه الشركات.

20- العبارة رقم (19) والتي نصها "لا يؤدي استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية إلى الوصول إلى معلومات ملائمة". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,86) وبإنحراف معياري بلغ (1,320) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(35) مفردة فقط من مفردات العينة أي بنسبة (34%)، وبذلك يكون أغلب المستجيبين لم يوافقوا على مضمون هذه العبارة ، مما يعني أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يؤدي إلى الوصول لمعلومات ملائمة، وهي قدرة المعلومات على ايجاد تأثير في القرار وتساعد مستخدمي المعلومات لبناء تنبؤات عن

الاحداث المستقبلية أساسها الماضي والحاضر، ويشكل هذا حافزاً للشركات المساهمة العامة الأردنية لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية.

21- العبارة رقم (22) والتي نصها "لا يؤدي استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية إلى زيادة القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,78) وبإنحراف معياري بلغ (1,240) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(32) مفردة فقط من مفردات العينة أي بنسبة (31%)، وبذلك يكون أغلب المستجيبين لم يوافقوا على مضمون هذه العبارة ، مما يعني أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يؤدي إلى زيادة القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية.وهذا يعني زيادة احتمالية التنبؤ الصحيح لمستخدمي المعلومات المحاسبية بناءً على نتائج الأحداث الماضية والحالية .

22- العبارة رقم (17) والتي نصها " إرتفاع كلفة الخبراء في تحديد القيمة العادلة للأصول المعنوية لا يعيق تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة لهذه الأصول في الشركات المساهمة العامة الأردنية". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (3,33) وبإنحراف معياري بلغ (1,471) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(52) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (50%)، وبذلك يكون نصف المستجيبين وافقوا على مضمون هذه العبارة وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أكبر من (3) مما يعني موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة، وهي أن كلفة الخبراء في تحديد القيمة العادلة للأصول المعنوية لا يعيق تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة لهذه الأصول في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

وقد تبين للباحث من خلال المقابلات الشخصية لبعض أفراد العينة أن سبب ذلك في رأيهم هو ندرة وجود خبراء في الأردن مختصين وذوي معرفة لتحديد القيمة العادلة للأصول المعنوية حتى يمكن القول بأن تكلفتهم هي أحد أسباب عدم تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة لهذه الأصول.وهذا ما أيدته إجابات المستجيبين على العبارات أرقام (15 و16) المتعلقة بموضوع توافر الخبرات الداخلية والخارجية لتحديد القيمة العادلة للأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

2 - المتغير التابع الأول(محتوى القوائم المالية) العبارات من (23-44) :

الجدول (4 -7)

الوسط الحسابي والإنحراف المعياري والمنوال لإستجابة أفراد العينة على عبارات المتغير التابع الأول (محتوى القوائم المالية)

	Item 23	Item 24	Item 25	Item 26	Item 27	Item 28	Item 29	Ietm 30	Item 31	Item 32	Item 33
Mean	2,76	2,40	2,56	2,52	3,25	2,50	3,40	2,65	2,25	2,52	2,66
Mode	2	2	2	2	3	2	4	2	2	2	2
Std.Dev	1,523	1,163	1,148	1,208	1,012	1,079	1,284	1,031	1,256	1,158	1,198

	Item 34	Item 35	Item 36	Item 37	Item 38	Item 39	Item 40	Item 41	Item 42	Item 43	Item 44
Mean	2,83	2,50	2,91	2,59	3,50	2,25	2,45	3,65	2,02	2,23	2,24
Mode	3	2	3	2	4	1	2	4	1	1	1
Std.Dev	1,035	1,069	1,298	1,238	1,341	1,230	1,021	1,264	1,160	1,177	1,252

يتضح من الجدول (4-7) أن رأي المستجيبين من عينة الدراسة حول محتوى القوائم المالية تمثلت بما يلي :

1- العبارة رقم (27) والتي تنص على ما يلي " لا يعكس التغير في مجموع الأصول بما فيها الأصول المعنوية في بداية الفترة المحاسبية ونهايتها مستوى أداء الشركة وذلك عند قياس هذه الأصول بالقيمة العادلة". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (3,25) وبإنحراف معياري بلغ (1,012) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(43) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (42%)، وحيث إن المتوسط الحسابي

لهذه العبارة أكبر من (3) مما يعني موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة، وهي أن التغير في مجموع الأصول بما فيها الأصول المعنوية في بداية الفترة المحاسبية ونهايتها لا يعكس مستوى أداء الشركة وذلك عند قياس هذه الأصول بالقيمة العادلة، وحيث إن هذة النتيجة لا تتماشى مع الواقع فقد ناقشها الباحث مع عينة الدراسة التي تمت مقابلتها ، حيث تبين للباحث أن المستجيبين يرون أن القيمة العادلة الحقيقية للأصول المعنوية من الصعب الوصول إليها خاصة في ظل عدم توافر سوق نشط لهذة الأصول في الأردن ، وبالتالي يتم تحديد هذه القيمة بناءً على الإجتهاد الشخصي للإدارة أو أي طرف أخر، مما قد يؤدي إلى عدم قياس أداء الشركة بدقة عند قياس تلك الأصول بالقيمة العادلة ، مع قناعتهم بأنه وفي حال توافر سوق نشط للأصول المعنوية،بالإضافة إلى وجود رقابة على الإدارة للإلتزام بالقيم المحددة بناءً على السوق النشط والإبتعاد عن الإجتهاد الشخصي عند قياس تلك الأصول بالقيمة العادلة، عندها يمكن القول بأن التغير في مجموع الأصول في نهاية الفترة مقارنة مع بدايتها يعكس أداء الشركة .

2- العبارة رقم (29) والتي تنص على ما يلي" لا يؤدي تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية كعنصر من عناصر القوائم المالية باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة إلى تحديد قيمة الدخل الحقيقي للشركة". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (3,40) وبإنحراف معياري بلغ (1.284) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(55) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (53%)، وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أكبر من (3) مما يعني موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة، وهي أنه لا يؤدي تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة إلى تحديد قيمة الدخل الحقيقي للشركة"ولدى سؤال الباحث لأفراد العينة التي تمت مقابلتها عن سبب ذلك ، تبين أنهم يرون أن عدم توافر سوق نشط للأصول المعنوية ، قد يجعل القيم العادلة المقدرة غير حقيقية وبالتالي الدخل لا يكون حقيقياً ، إلا أنهم يرون كذلك أن الفارق بين القيمة المقدرة والقيمة المعترف بها لهذه الأصول في القوائم المالية لا يعترف به في قائمة الدخل (إذا كانت القيمة المقدرة أكبر من المعترف بها) ، وبالتالي فهو لا يؤثر على هذه القائمة إلا في حالة إنخفاض قيم هذه الأصول، وعند مناقشة موضوع الإطفاء لهذه الأصول في حال استخدام القيمة العادلة لقياسها أفاد المستجيبون من العينة التي تمت مقابلتها أنه إذا لم تكن القيمة العادلة حقيقية فإن مصاريف الإطفاء ستكون أيضاً غير حقيقية، وبالتالي سيكون الدخل غير حقيقي وأن تم القياس بالقيمة

العادلة. مع قناعتهم بأنه وفي حال توافر سوق نشط للأصول المعنوية،بالإضافة إلى وجود رقابة على الإدارة للإلتزام بالقيم المحددة بناءً على السوق النشط والإبتعاد عن الإجتهاد الشخصي عند قياس تلك الأصول بالقيمة العادلة، عندها يمكن القول بأن تقييم الأصول بالقيمة العادلة يؤدي إلى تحديد قيمة الدخل الحقيقي أو على الأقل يكون أقرب إلى الدخل الحقيقي .

3- العبارة رقم (38) والتي تنص على ما يلي" لا يؤدي تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية في القوائم المالية باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة إلى زيادة الإعتمادية (الموثوقية) على البيانات الواردة في القوائم المالية". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (3,50) وبإنحراف معياري بلغ (1.341) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(58) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (56%)، وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أكبر من (3) مما يعني موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة، وهي أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يؤدي الى قيم تكون غير موثوقة ولا يعتمد عليها.أي أن المعلومات لا تحقق تعريف صفة الموثوقية وهي أن تكون خالية من الخطأ والتحيزإلى حد معقول وتمثل بصدق ما يتم عرضه.

4- العبارة رقم (41) والتي تنص على ما يلي" لا يؤدي تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية في القوائم باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة إلى تحقيق الحيادية والموضوعية في المعلومات الواردة بالقوائم المالية".حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (3,65) وبإنحراف معياري بلغ (1,264) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(66) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (64%)، وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أكبر من (3) مما يعني موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة، وهي أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية لا تحقق خاصية الموضوعية والحيادية.وهذا يؤيده الباحث حيث إنه غالباً لا تتصف تقديرات القيمة العادلة بالحيادية والتي تعني غياب التحيز المقصود من المعلومات في الحصول على نتائج محددة مسبقا.

5- العبارة رقم (23) والتي تنص على ما يلي "لا توجد علاقة بين استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية (المعترف بها بالتكلفة أو غير معترف بها نهائياً) وبين مصاريف الإطفاء لهذه الأصول. حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,76) وبإنحراف معياري بلغ (1,523) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(32) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (31%)، وحيث إن المتوسط الحسابي

لهذه العبارة أقل من (3) مما يعني عدم موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة، وأنهم يرون أن هناك علاقة بين استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية وبين مصاريف الإطفاء لهذه الأصول، وبرر أفراد العينة الذين تمت مقابلتهم من قبل الباحث ذلك بأن مصاريف الإطفاء تتأثر في حال استخدام القيمة العادلة لقياس الأصول المعنوية بالزيادة أو النقص وذلك حسب إرتفاع أو إنخفاض القيمة العادلة عن التكلفة التاريخية لتلك الأصول.

6- العبارة رقم (24) والتي تنص على ما يلي " لاتوجد علاقة بين استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية (المعترف بها بالتكلفة أو غير معترف بها نهائياً) وبين الأرباح المعترف بها في قائمة الدخل". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,40) وبإنحراف معياري بلغ (1,163) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(22) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (21%)، وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3) مما يعني عدم موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة، وبذلك فهم يرون أن هناك علاقة بين استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية وبين الأرباح المعترف بها في قائمة الدخل، وبرر أفراد العينة الذين تمت مقابلتهم من قبل الباحث ذلك بأن مصاريف الإطفاء تتأثر في حال استخدام القيمة العادلة لقياس الأصول المعنوية بالزيادة أو النقص وذلك حسب إرتفاع أو إنخفاض القيمة العادلة عن التكلفة التاريخية لتلك الأصول فزيادة القيم العادلة تعني زيادة مصاريف الإطفاء وتقليل الأرباح المعترف بها في قائمة الدخل، والعكس صحيح فإنخفاض القيمة العادلة عن التكلفة التاريخية تعني الإعتراف بخسائر إنخفاض الأصل في قائمة الدخل، مما يقلل من الأرباح المعترف بها في قائمة الدخل في السنة التي حصل بها الإنخفاض،كما يقلل من مصاريف الإطفاء للسنوات اللاحقة.

7- العبارة رقم (25) والتي تنص على ما يلي " لا يؤدي استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية الى تحقيق أرباح صورية، وذلك عندما تكون القيمة العادلة لهذه الأصول أكبر من قيمتها الدفترية".حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,56) وبإنحراف معياري بلغ (1,148) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(26) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (25%)، وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3) مما يعني عدم موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة، وبذلك فهم يرون أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية قد يحقق أرباحاً صورية، وبعد أن تم السؤال عن سبب ذلك أفاد أفراد العينة الذين تمت مقابلتهم

بأنه يمكن تحقيق أرباح صورية من خلال تقدير الأصل المعنوي بقيمة عادلة أكبر من المعترف بها بالقوائم المالية، ثم بيعه صورياً والإعتراف بالفرق بين القيمة العادلة والتكلفة بقائمة الدخل كأرباح، وإعادة شرائه صورياً بنفس القيمة العادلة. لكن الباحث يرى أن استخدام القيمة العادلة للأصول المعنوية يقلل من الأرباح الصورية خاصة عندما تكون القيمة العادلة أكبر من التكلفة، فالإستمرار بإعتماد التكلفة يعني أن مصاريف الإطفاء أقل من الواقع وبالتالي يكون هناك أرباح صورية ويمكن تجنب ذلك باستخدام القيمة العادلة .

8- العبارة رقم (26) والتي تنص على ما يلي " لا يؤدي استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية إلى المحافظة على قيمة المنشأة من التآكل في حالة التضخم ". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,52) وبإنحراف معياري بلغ (1,208)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(24) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (23%)، وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3) مما يعني عدم موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة، وبذلك فهم يرون أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يؤدي إلى الحفاظ على قيمة المنشأة من التآكل في حالة التضخم، وبرروا ذلك بكفاية مخصصات الإطفاء لإعادة إمتلاك وشراء هذه الأصول في حال استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة ، بالإضافة إلى ذلك يرى الباحث أن عدم استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل التضخم يؤدي إلى تحقيق وتوزيع أرباح صورية نتيجة تخفيض مصاريف الإطفاء مما يؤدي إلى تآكل قيمة الشركة.

9- العبارة رقم (28) والتي تنص على ما يلي "لا يؤدي استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول بما فيها الأصول المعنوية في القوائم المالية إلى جعل المعلومات المستمدة من القوائم المالية ذات مضمون واحد لكافة مستخدمي هذه المعلومات"). حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,50) وبإنحراف معياري بلغ (1,079) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(19) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (18%)، وحيث أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3)، مما يعني عدم موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة، وبذلك فهم يرون أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية تجعل معلومات القوائم المالية ذات مضمون واحد لكافة مستخدمي هذه المعلومات، وبررت عينة الدراسة التي تمت مقابلتها من قبل الباحث ذلك بأن قيم الأصول الواردة في هذه القوائم تكون مقاسة بوحدات نقد غير متأثرة بالتضخم،

لكون المحاسبة عن القيمة العادلة يقوم على فرضية عدم ثبات وحدة النقد على عكس مبدأ التكلفة التاريخية.

10-العبارة رقم (30) والتي تنص على ما يلي "لا يؤدي تحديد قيم الأصول بما فيها الأصول المعنوية في القوائم المالية باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة إلى مؤشرات تحليل مالي أكثر دقة وذات جدوى أفضل عند إتخاذ القرارات". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,65) وبإنحراف معياري بلغ (1,031) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(26) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (25%)، وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3)، مما يعني عدم موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة وبذلك فهم يرون أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يؤدي إلى مؤشرات تحليل مالي أكثر دقة وذات جدوى أفضل عند إتخاذ القرارات، لأن استخدام القيمة العادلة للأصول بما فيها الأصول المعنوية بدلاً من التكلفة يؤدي إلى اختلاف كبير ما بين النسب والمؤشرات المالية التي يتم إحتسابها خاصة في ظل ظروف التضخم ولكون القيمة المقاسة بالتكلفة عادة ما تكون بعيدة عن الواقع بعد مرور فترة من الزمن، فإن النسب المحسوبة بناءً على القيمة العادلة تكون أكثر دقة .

11-العبارة رقم (31) والتي تنص على ما يلي " لا يؤدي تقييم الأصول بما فيها الأصول كعنصر من عناصر القوائم المالية باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة إلى المحافظة على القدرة الإنتاجية وبالتالي الإسهام في استمرار الشركة ". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,25) وبإنحراف معياري بلغ (1,256) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(20) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (19%)، وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3)، مما يعني عدم موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة وبذلك فهم يرون أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يسهم في الحفاظ على القدرة الإنتاجية للشركة، وبالتالي الإسهام في استمرار الشركة من خلال قدرة الشركة على إستبدال أصولها.

12-العبارة رقم (32) والتي تنص على ما يلي" لا يؤدي تقييم الأصول بما فيها الأصول بما فيها الأصول المعنوية في القوائم المالية باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة إلى أن يكون المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية معبراً عن الأحداث الإقتصادية للشركة". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,52) وبإنحراف معياري بلغ (1,158)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(25) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (24%)، وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3)، مما يعني عدم موافقة

المستجيبين على مضمون هذه العبارة، وبذلك فهم يرون أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يجعل محتوى المعلومات الواردة بالقوائم المالية معبراً عن الأحداث الإقتصادية للشركة. بمعنى أن القوائم المالية تشتمل على كل التغيرات الإقتصادية(بما فيها التغيرات في قيم الأصول المعنوية إرتفاعاً أو إنخفاضاً) التي طرأت على الشركة وليس فقط على التغيرات المحاسبية ، مما يعني وحسب وجهة نظر المستجيبين من عينة الدراسة أن استخدام القيمة العادلة يؤثر على محتوى القوائم المالية، وهذا ما يؤيده الباحث ويضيف أن التأثير يكون صحيحاً ومعبراً عن الأحداث الإقتصادية بدقة، إذا تم التوصل إلى القيمة العادلة بموضوعية من خلال سوق نشط، أو من خلال أي بديل منطقي اخر.

13-العبارة رقم (33) والتي تنص على ما يلي" لا يؤدي استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول بما فيها الأصول المعنوية إلى تحديد القيمة الحقيقية لحقوق الملكية في الشركات المساهمة العامة الأردنية". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,66) وبإنحراف معياري بلغ (1,198)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(30) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (29%)، وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3)، مما يعني عدم موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة، وبذلك فهم يرون أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يؤدي إلى تحديد القيمة الحقيقية لحقوق الملكية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وذلك بسبب شمول القوائم المالية على كافة التغيرات التي طرأت على قيم الأصول بالزيادة أو الإنخفاض، فالإنخفاض يتم عكسة مباشرة في قائمة الدخل، والزيادة في قائمة المركز المالي من خلال حساب فائض إعادة تقييم الأصول الذي هو جزء من حقوق الملكية .

14-العبارة رقم (34) والتي تنص على ما يلي"لا يؤدي استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول بما فيها الأصول المعنوية إلى تحديد القيمة الحقيقية للأرباح المعترف بها في قوائم الدخل في الشركات المساهمة العامة الأردنية". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,83) وبإنحراف معياري بلغ (1,035)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(23) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (22%)، وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3)، مما يعني عدم موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة وبذلك فهم يرون أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يؤدي إلى تحديد القيمة الحقيقية للأرباح المعترف بها في قوائم الدخل في الشركات المساهمة العامة الأردنية، حيث يتم الإعتراف بالإنخفاض في قيمة الأصول عندما

تكون القيمة العادلة أقل من القيمة المعترف بها لتلك الأصول، وكذلك في حال زيادة القيمة العادلة عن القيمة المعترف بها يتم احتساب قسط الإطفاء حسب القيمة العادلة، مما يعني زيادة المصاريف وتخفيض الأرباح مما يعني عدم وجود أرباح صورية في قوائم الدخل،ويرى الباحث أن الدخل الحقيقي من الصعب الوصول إليه في ظل التشريعات المحاسبية الحالية، لكون الزيادة في قيمة الأصول لا يتم الإعتراف بها مباشرة في قوائم الدخل، ولكنها تظهر في الميزانية دون المرور على قائمة الدخل .

15-العبارة رقم (35) والتي تنص على ما يلي" لا يؤدي استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول بما فيها الأصول المعنوية إلى تحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر قائمة المركز المالي بشكل أكثر دقة." حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,50) وبإنحراف معياري بلغ (1,069)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(19) مفردة من مفردات العينة فقط أي بنسبة (18%)، وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3)، مما يعني عدم موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة وبذلك فهم يرون أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يؤدي إلى تحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر قائمة المركز المالي بشكل أكثر دقة، ويرى الباحث أن إعتماد مبدأ التكلفة في ظل التضخم عند إحتساب الأهمية النسبية لكل أصل من الأصول، قد يضلل الإدارة والمحللين الماليين وقد يقود ذلك إلى إتخاذ قرارات غير رشيدة .

16-العبارة رقم (36) والتي تنص على ما يلي" لا يؤدي تقييم الأصول المعنوية كعنصر من عناصر القوائم المالية باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول إلى التمثيل الصادق (Representational Faithfulness) للمعلومات الواردة في القوائم المالية". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,91) وبإنحراف معياري بلغ (1,298)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(33) مفردة من مفردات العينة فقط أي بنسبة (32%)، وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3)، مما يعني عدم موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة وبذلك فهم يرون أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يجعل محتوى القوائم المالية والمعلومات الواردة فيها تمثل بصدق واقع الشركة،أي أن المعلومات تحقق التطابق بين مقياس أو وصف معين والظاهرة التي تمثله، وحتى تكون كذلك لا بد أن تكون هذه المعلومات تتصف بالحيادية والبعد عن الحكم الشخصي، ومبنية على أسس دقيقة، وتتم وفق إجراءات وطرق معينة، ،بالإضافة إلى ثبات الأسس والطرق والإجراءات التي أعدت

المعلومات على أساسها ، ويرى الباحث أنه إذا تم تحديد القيمة العادلة بموضوعية وحيادية، يلغي كثير من التقديرات المستخدمة من قبل المحاسبين مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصل وتقدير قيمة الخردة واختيار طريقة الإطفاء لكل أصل من الأصول ....الخ والتي تؤدي إلى ابتعاد المعلومات الواردة بالقوائم المالية عن التمثيل الصادق.

ويرى الباحث أن التمثيل الصادق يصعب تحقيقة إلا إذا كانت المعلومات الواردة بالقوائم المالية تمثل ما حدث فعلا أو ما هو حتمي الحدوث في المنشأة، ويرى الباحث أن التمثل الصادق بالنسبة للأصول المعنوية من الصعب تحقيقة، إلا إذا تم قياس الأصول المعنوية بالقيمة العادلة المحددة بموضوعية وحيادية وبموجب سوق نشط،عندها يمكن إعتبار ذلك أمراً حتمي الحدوث، خاصة اذا توافر مشترين لهذه الأصول حال رغبة المنشأة في بيعها .

17-العبارة رقم (37) والتي تنص على ما يلي" لا يؤدي تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية كعنصر من عناصر القوائم المالية باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة الى زيادة القابلية لفهم المعلومات الواردة بالقوائم المالية".حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,59) وبإنحراف معياري بلغ (1,238)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(25) مفردة من مفردات العينة فقط أي بنسبة (24%)، وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3)، مما يعني عدم موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة وبذلك فهم يرون أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يزيد من القابلية لفهم المعلومات الواردة بالقوائم المالية ويعني ذلك أن هذه المعلومات تمكن مستخدميها من إدراك أهميتها ،وأن لا يكون فيها غموض أو عدم وضوح وهذا يسهل إختيار البدائل المناسبة للقرارات التي ستتخذ .

18- العبارة رقم (39) والتي تنص على ما يلي" لا يؤدي تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية كعنصر من عناصر القوائم المالية باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة إلى جعل القوائم المالية أكثر ملاءمة لإتخاذ القرارات ". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,25) وبإنحراف معياري بلغ (1,230)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(20) مفردة من مفردات العينة فقط أي بنسبة (19%)، وحيث أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3)، مما يعني عدم موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة وبذلك فهم يرون أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة لإتخاذ القرارات، أي أن المعلومات المبنية على القيمة العادلة تكون مؤثرة في القرارات وتساعد مستخدمي المعلومات في التنبؤ عن الأحداث

المستقبلية بناءً على نتائج الماضي والحاضر كما تساعدهم على تثبيت أو تصحيح توقعاتهم السابقة.

19- العبارة رقم (40) والتي تنص على ما يلي" لا يؤدي تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية في القوائم المالية باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة إلى قابلية المقارنة ما بين المعلومات الواردة بالقوائم المالية لسنوات مختلفة". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,45) وبإنحراف معياري بلغ (1,021)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(19) مفردة من مفردات العينة فقط أي بنسبة (18%)، وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3)، مما يعني عدم موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة وبذلك فهم يؤيدون أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يجعل المعلومات الواردة بالقوائم المالية قابلة للمقارنة مع السنوات الأخرى، أي أن المعلومات تتمتع بالصفة التي تمكن مستخدميها من تحديد أوجه الشبه أو الإختلاف بين مجموعتين من الظواهر الإقتصادية.

20-العبارة رقم (42) والتي تنص على ما يلي " لا يؤثر الإعتراف بالأصول المعنوية التي لم يعترف بها في القوائم المالية على محتوى القوائم المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,02) وبإنحراف معياري بلغ (1,160) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(13) مفردة من مفردات العينة فقط أي بنسبة (13%)، وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3)، مما يعني عدم موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة، وبذلك فهم يؤيدون أن الإعتراف بالأصول المعنوية التي لم يعترف بها في القوائم المالية يؤثر على محتوى القوائم المالية، ولدى الاستفسار من أفراد العينة الذين تمت مقابلتهم أفادوا بأن هناك العديد من الشركات المساهمة العامة الأردنية التي تمتلك أصول معنوية وغير معترف بها بالقوائم المالية، ومن هذه الشركات بعض شركات الأدوية التي تملك حقوق تراخيص، والشركات التي تتمتع بحقوق الامتياز ،حيث إن الاعتراف بهذه الحقوق سيؤثر حتماً على محتوى القوائم المالية لهذه الشركات.وخاصة على قيم مجموع الأصول وقيمة حقوق الملكية بالإضافة إلى زيادة المصاريف الإدارية والعمومية من خلال مصاريف الإطفاء لهذه الأصول فيما لو تم الإعتراف بها. -

21-العبارة رقم (43) والتي تنص على ما يلي " لا يؤثر قياس الأصول المعنوية بالقيمة العادلة بدلاً من التكلفة على محتوى القوائم المالية الشركات المساهمة العامة الأردنية". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,23) وبإنحراف معياري بلغ (1,177) حيث كان

عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(16) مفردة من مفردات العينة فقط أي بنسبة (16%) وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3)، مما يعني عدم موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة، وبذلك فهم يؤيدون أن إعادة قياس الأصول المعنوية بالقيمة العادلة بعد أن كانت مقاسة بالتكلفة يؤثر على محتوى القوائم المالية لهذه الشركات، ولدى الإستفسار من أفراد العينة الذين تمت مقابلتهم أفادوا بأن هناك العديد من الشركات التي تمتلك أصولاً معنوية وتم الإعتراف بها بالتكلفة ولا تزال كذلك، ومن هذه الشركات شركة مناجم الفوسفات الأردنية ،حيث إن الاعتراف بهذه الأصول بالقيمة العادلة بدلاً من التكلفة سيؤثر على محتوى القوائم المالية بما في ذلك مجموع قيم الأصول وحقوق الملكية وصافي الأرباح المعدة وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها لهذه الشركات.

22- العبارة رقم (44) والتي تنص على ما يلي "لا يؤدي استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول بما فيها الأصول المعنوية في القوائم المالية الى زيادة حقوق الملكية من خلال الأرباح غير المتحققة". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,24) وبإنحراف معياري بلغ (1,252) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(20) مفردة من مفردات العينة فقط أي بنسبة (20%)، وحيث إن المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3) مما يعني عدم موافقة المستجيبين على مضمون هذه العبارة، وبذلك فهم يؤيدون أن قياس الأصول المعنوية بالقيمة العادلة وخاصة في ظل التضخم يزيد حقوق الملكية من خلال الأرباح غير المتحققة" وهذا يؤثر على النسب المالية التي تدخل في حسابها هذه الحقوق،مما يؤثر أيضا على القرارات التي تتخذ بناء على هذه النسب.

3- المتغير التابع الثاني(الوعاء الضريبي) العبارات من (45-53) :

الجدول (4 -8)

الوسط الحسابي والإنحراف المعياري والمنوال لإستجابة أفراد العينة على عبارات المتغير التابع الثاني (الوعاء الضريبي)

	Item 45	Item 46	Item 47	Item 48	Item 49	Item 50	Item 51	Item 52	Item 53
Mean	2,80	2,65	3,87	2,30	2,21	4,04	3,04	2,79	3,95
Mode	2	2	4	1	1	5	2	1	5
Std.Dev.	1,435	1,398	1,114	1,311	1,245	1,116	1,304	1,360	1,028

يتضح من الجدول (4-8) أن رأي المستجيبين من عينة الدراسة حول محتوى القوائم المالية تمثلت بما يلي :

1- العبارة رقم (47) والتي تنص على ما يلي "لا يشجع قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ على استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية ". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (3,87) وبإنحراف معياري بلغ (1,114) حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(75) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (73%)، مما يعني أن غالبيتهم يؤيدون مضمون هذه العبارة ،و لكون المتوسط الحسابي لهذه العبارة أكبر من (3) مما يعني أن المستجيبين يؤيدون أن قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ لا يشجع على استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية، ويرى الباحث أن أحد أسباب ذلك هو أن قانون ضريبة الدخل لا يسمح بإعتماد القيمة العادلة للأصول المعنوية لغايات الإطفاء ، بل يعتمد تكلفة هذه الأصول لغايات الإطفاء ، مما يعني أن مصاريف الإطفاء التي اعتمدت محاسبيا سيتم رفضها ضريبيا،وهذا ما أيده إجابات المستجيبين على العبارة رقم (50).

2- العبارة رقم (50) والتي تنص على ما يلي"لا يسمح قانون ضريبة الدخل الأردني بتنزيل مصاريف الإطفاء المستندة إلى القيمة العادلة لغايات الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة، مما يعيق تطبيقها". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (4,04) وبإنحراف معياري بلغ (1,116)، حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(76) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (75%)، مما يعني أن غالبية المستجيبين يؤيدون مضمون هذه العبارة ، و لكون المتوسط الحسابي لهذه العبارة أكبر من (3) مما يعني أن المستجيبين يؤيدون أن قانون ضريبة الدخل الأردني لا يسمح بتنزيل مصاريف الإطفاء المستندة إلى القيمة العادلة لغايات الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة، مما يعيق تطبيقها في الشركات المساهمة العامة الأردنية .

3- العبارة رقم (51) والتي تنص على ما يلي "لا يؤدي استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية إلى تحقيق أرباح صورية يتحقق عليها ضرائب صورية وذلك عندما تكون القيمة العادلة، أكبر من القيمة الدفترية. حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (3,04) وبإنحراف معياري بلغ (1,304). و لكون المتوسط الحسابي لهذه العبارة أكبر من (3) مما يعني أن المستجيبين يؤيدون أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية لا يؤدي إلى تحقيق أرباح صورية وبالتالي لا يتم إستيفاء أي ضرائب صورية. ولكون قانون ضريبة الدخل الأردني لا يسمح بإعتماد القيمة العادلة للأصول المعنوية لغايات الإطفاء ، بل يعتمد تكلفة هذه الأصول لغايات الإطفاء، ولذلك فإن استخدام القيمة العادلة لهذه الأصول لا يؤثر على الوعاء الضريبي للشركات الأردنية في ظل القانون الحالي.

4- العبارة رقم (53) والتي تنص على ما يلي "أن تعديل قانون ضريبة الدخل بحيث يسمح بالإعتراف بمصاريف إطفاء القيمة العادلة للأصول المعنوية، مع إخضاع أرباح إعادة التقييم للضريبة يؤدي إلى زيادة إيرادات دائرة ضريبة الدخل." حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (3,95) وبإنحراف معياري بلغ (1,028). حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(68) مفردة من مفردات العينة أي بنسبة (67%) مما يعني أن ثلثي عينة الدراسة يؤيدون مضمون هذه العبارة، ولكون المتوسط الحسابي لهذه العبارة أكبر من (3) مما يعني أن المستجيبين يؤيدون أن تعديل قانون ضريبة الدخل بحيث يسمح بالاعتراف بمصاريف إطفاء الأصول المعنوية بناءً على القيمة العادلة، مع إخضاع أرباح إعادة التقييم للضريبة يؤدي إلى زيادة إيرادات دائرة ضريبة الدخل. ولدى سؤال أفراد العينة التي تمت مقابلتها، اكدوا بأن القيمة العادلة للأصول المعنوية

لدى الشركات المساهمة العامة الأردنية أعلى بكثير من تكلفتها، وبالتالي السماح بتنزيل قسط الإطفاء بناءً على القيمة العادلة مع إخضاع الفرق بين القيمة العادلة والتكلفة للضريبة يؤدي الى زيادة ايرادات ضريبة الدخل ، إلا أن الباحث يرى كذلك بأن يتم الاعتراف كذلك بالخسائر في حال انخفاض القيمة العادلة لهذه الأصول.

5- العبارة رقم (45) والتي تنص على ما يلي " لا توجد علاقة بين استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية التي لم يعترف بها بالقوائم المالية، وبين الوعاء الضريبي في الشركات المساهمة العامة الأردنية". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,80) وبإنحراف معياري بلغ (1,435). حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(34) مفردة فقط من مفردات العينة أي بنسبة (33%)، مما يعني أن ثلث عينة الدراسة فقط يؤيدون مضمون هذه العبارة، ولكون المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3) مما يعني أن المستجيبين لا يؤيدون مضمون هذه العبارة، أي أنهم يرون بأن هناك علاقة بين استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية التي لم يعترف بها بالقوائم المالية، وبين الوعاء الضريبي. ولبيان أسباب ذلك قام الباحث بسؤال عينة الدراسة التي تم مقابلتها حيث تبين للباحث أن المستجيبين يرون أن الإعتراف بأصول معنوية لم يكن معترف بها سابقا، سيؤدي الى زيادة مصاريف الإطفاء المعترف بها في قوائم الدخل، مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح وبالتالي تخفيض الوعاء الضريبي.

6- العبارة رقم (46) والتي تنص على ما يلي " لا توجد علاقة بين استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية التي تم الإعتراف بها بالتكلفة في القوائم المالية وبين الوعاء الضريبي للشركات المساهمة العامة الأردنية". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,65) وبإنحراف معياري بلغ (1,398). حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(33) مفردة فقط من مفردات العينة أي بنسبة (32%)، مما يعني أن ثلث عينة الدراسة فقط يؤيدون مضمون هذه العبارة، ولكون المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3) مما يعني أن المستجيبين لا يؤيدون مضمون هذه العبارة، أي أنهم يرون بأن هناك علاقة بين استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية التي تم الإعتراف بها بالتكلفة وبين الوعاء الضريبي. ولبيان أسباب ذلك قام الباحث بسؤال عينة الدراسة التي تمت مقابلتها ، حيث تبين للباحث أن المستجيبين يرون أن تحديد قيمة أصول معنوية بالقيمة العادلة بعد أن كان معترفاً بها بالتكلفة ، سيؤدي إلى زيادة مصارف الإطفاء المعترف بها في قوائم الدخل، مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح وبالتالي تخفيض الوعاء الضريبي محاسبيا أما ضريبيا فإن قانون ضريبة الدخل لا يسمح

بإعتماد القيمة العادلة للأصول المعنوية لغايات الإطفاء بل يعتمد تكلفة هذه الأصول لهذه الغاية.

7- العبارة رقم (48) والتي تنص على ما يلي " لا يحتاج قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ للتعديل بحيث يسمح باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,30) وبإنحراف معياري بلغ (1,311). حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(24) مفردة فقط من مفردات العينة أي بنسبة (23%)، مما يعني أن أقل من ربع عينة الدراسة فقط يؤيدون مضمون هذه العبارة، ولكون المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3)، مما يعني أن أغلب المستجيبين لا يؤيدون مضمون هذه العبارة، أي أنهم يرون بأن هناك ضرورة لتعديل قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ ، بحيث يسمح باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة، ويؤكد الباحث على ذلك لكون الأردن ملتزمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية والتي تسمح بذلك لا بل توسعت في استخدامها في الفترة الأخيرة .

8- العبارة رقم (49) والتي تنص على ما يلي" لا يتعارض قانون ضريبة الدخل الأردني مع المعايير المحاسبية الدولية، فيما يتعلق بقياس وإطفاء الأصول المعنوية". حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,21) وبإنحراف معياري بلغ (1,245). حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(23) مفردة فقط من مفردات العينة أي بنسبة (22%)، مما يعني أن أقل من ربع عينة الدراسة فقط يؤيدون مضمون هذه العبارة، ولكون المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3)، مما يعني أن أغلب المستجيبين لا يؤيدون مضمون هذه العبارة أي أنهم يرون بأن قانون ضريبة الدخل الأردني يتعارض مع المعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بقياس وإطفاء الأصول المعنوية. ويرى الباحث أن سبب ذلك هو أن معايير المحاسبة الدولية تسمح بقياس الأصول المعنوية بالقيمة العادلة وتسمح بتحديد مصاريف الاطفاء بناءً على ذلك، بينما قانون ضريبة الدخل لا يسمح بذلك.

9- العبارة رقم (52) والتي تنص على ما يلي " لا يؤدي استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية إلى تخفيض الأرباح وبالتالي تخفيض الضرائب المستحقة، وذلك عندما تكون العادلة أقل بكثير من القيمة الدفترية." حيث بلغ المتوسط لهذه العبارة (2,79) وبإنحراف معياري بلغ(1,360). حيث كان عدد الذين وافقوا أو وافقوا بشدة على ذلك(35) مفردة فقط من مفردات العينة أي بنسبة (34%)، ولكون المتوسط الحسابي لهذه العبارة أقل من (3) مما يعني أن المستجيبين يرون أن استخدام المحاسبة

عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يؤدي الى تخفيض الأرباح، وبالتالي تخفيض الضرائب المستحقة وذلك عندما تكون العادلة أقل من القيمة الدفترية. و سبب ذلك أن مصاريف الاطفاء المعترف بها بناءً على التكلفة تكون أكبر من الواقع، مما يؤدي الى تضخيم المصاريف وتخفيض الأرباح إلا أن الباحث يرى في حال عدم استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة والإستمرار بتطبيق مبدأ التكلفة، تكون خسائر إنخفاض القيمة غير معترف بها في القوائم المالية،ويؤدي ذلك الى تضخيم الربح المحاسبي وبالتالي تضخيم الضريبة المستخقة محاسبياً. إلا أن قانون ضريبة الدخل لا يسمح بإعتماد القيمة العادلة للأصول المعنوية لغايات الإطفاء، وكذلك لا يعترف قانون ضريبة الدحل بخسائر انخفاض القيمة للأصول المعنوية لغايات تحديد الوعاء الضريبي، لذلك فإن استخدام القيمة العادلة لهذه الأصول وأن كانت تكلفتها (أو القيمة المرحلة لها) أعلى من القيمة العادلة لا يؤثر على الوعاء الضريبي للشركات الأردنية، في ظل القانون الحالي.وهذا فيه تعارض مع نصوص معايير المحاسبة الدولية بهذا الخصوص، ويرى الباحث بضرورة دراسة إمكانية تعديل القانون ليسمح باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة، وليسمح كذلك بالإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة للأصول المعنوية، ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية المعتمدة والمعمول بها في الأردن .

ثالثاً: إختبار فرضيات الدراسة

يمثل هذا الجزء من الدراسة اختبار الفرضيات باستخدام تحليل الإرتباط لبيان فيما إذا كان هناك علاقة إرتباط بين المتغير المستقل والمتغيرات التابعة، كما تم استخدام تحليل الإنحدار البسيط و اختبار(t) لإختبار فرضيات الدراسة ومن ثم قبولها أو رفضها حيث يتم رفض الفرضية الصفرية (Ho) إذا كانت :

قيمة (T) المحسوبة > من قيمة (T) الجدولية.

أو إذا كانت :

قيمة معنوية (T) المحسوبة (قيمة الدلالة .Sig) ≤ o.o5.

والعكس بالعكس لقبول الفرضية الصفرية (Ho) .

علما أن الباحث استخدم الشكل الإحتمالي الطبيعي(Normal probability plot) لكل متغير للتحقق من أن المتغيرات التابعة تخضع للتوزيع الطبيعي، وقد تبين من هذ الأشكال أن النقاط تقع على خط مستقيم مما يدل على أنهما يخضعان للتوزيع الطبيعي.

1- **إختبار الفرضية الأولى :** للإجابة عن السؤال الأول في هذه الدراسة وهو "هل يوجد أثر لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على محتوى القوائم المالية للشركات المساهمه العامة الأردنية" ؟ تم اختبار الفرضية الأولى المتعلقة بهذا السؤال وهي "لا يوجد أثر لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على محتوى القوائم المالية للشركات المساهمه العامة الأردنية". ،حيث تم استخدام الإختبارات التالية :

أ-إختبار (T) للفرضية الأولى :

حيث يظهر الجدول التالي نتائج هذا التحليل.

الجدول(4-9)

نتائج إختبار T للفرضية الأولى بمستوى معنوية 0,05

قيمة T المحسوبة	معنوية T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى المعنوية المفترض بالدراسة
4,89	0,00	1,98	0,05

يتبين من الجدول أعلاه أن قيمة T المحسوبة 4,89، وأعطت معنوية مقدارها صفر، بينما بلغت قيمة T الجدولية 1,98 ،والمعنوية 0,05 ،ولكون قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية ولكون معنوية T المحسوبة أقل من مستوى معنوية 0,05 . لذلك تم رفض فرضية النفي(H_o) القائلة بأنه لا يوجد أثر لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على محتوى القوائم المالية للشركات المساهمه العامة الأردنية.وبالتالي تقبل الفرضية البديلة (H_1) القائلة بأنه "يوجد أثر لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على محتوى القوائم المالية للشركات

المساهمه العامة الأردنية".أي أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة يؤثر على مجموع قيم الأصول وحقوق الملكية وصافي الأرباح للشركات المساهمة العامة الأردنية.

ب- تحليل الارتباط للفرضية الأولى :

حيث يظهر الجدول التالي نتائج هذا التحليل.

الجدول(4-10)

نتائج تحليل الإرتباط للفرضية الأولى

معامل الإرتباط (R)	معامل التحديد R^2
0,44	0,19

يتضح من الجدول(4-10) أن معامل الارتباط يبلغ (44%)، أي أن هناك علاقة موجبة ومقدارها (44%) بين المتغير المستقل المحاسبة عن القيمة العادلة والمتغير التابع محتوى القوائم المالية في ظل ظروف التضخم، أي أن هناك علاقة طردية موجبة ما بين المتغير المستقل المحاسبة عن القيمة العادلة وبين مجموع قيم الأصول وقيم حقوق الملكية وصافي الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية،أي كلما زادت القيمة العادلة للأصول المعنوية تزيد قيم أصول الشركة كما تزيد حقوق الملكية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، كما يتبين أن معامل التحديد (R^2) يبلغ (19%)، وهذا يعني أن المتغير المستقل استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يفسر ما مقداره 19% من المتغير التابع محتوى القوائم المالية في هذه الشركات.

ج- تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الأولى :

لغايات تحديد مدى تأثير المتغير المستقل المحاسبة عن القيمة العادلة على المتغير التابع الاول محتوى القوائم المالية تم استخدام تحليل الإنحدار البسيط وكما يلي :

$$Y_1 = \beta_0 + \beta_1 x + e$$

حيث :

Y_1 : المتغير التابع(محتوى القوائم المالية).

x : المتغير المستقل (المحاسبة عن القيمة العادلة).

β_0 ، β_1 : معاملات الإنحدار والمطلوب تقديرهما.

e : متغير الخطأ العشوائي

جدول رقم (4–11) تحليل الإنحدار البسيط للفرضية الأولى

معاملات الإنحدار	B
الثابت B_0	-0,093
معاملX (B_1)	0,842

يتبين من الجدول رقم (4–11) أن قيمة β_0 (الثابت) المقدرة تساوي (-0,093) وقيمة β_1 المقدرة تساوي(0,842)، وهي تمثل متوسط التغير أوالتغير في y_1 مقسوم على التغير في x، وتعني رياضيا ميل خط الإنحدار(Slope). وبذلك تكون معادلة الانحدار المقدرة والتي تبين مقدار تأثير المتغير المستقل المحاسبة عن القيمة العادلة على المتغير التابع الأول محتوى القوائم المالية كما يلي:

$$\hat{Y}_1 = -0,093 + 0,842X$$

وهذا يعني أنه إذا تغير المتغير المستقل المحاسبة عن القيمة العادلة بالزيادة وحدة واحدة، فإن المتغير التابع محتوى القوائم المالية يتغير بالزيادة ب0,842 وحدة .

2. اختبار الفرضية الثانية : للإجابة عن السؤال الثاني في هذه الدراسة وهو "هل يوجد أثر لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على الوعاء الضريبي للشركات المساهمه

العامة الأردنية" ؟ تم اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بهذا السؤال وهي "لا يوجد أثر لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على الوعاء الضريبي للشركات المساهمه العامة الأردنية"، حيث تم استخدام الإختبارات التالية:

أ- اختبار T للفرضية الثانية:

حيث يظهرالجدول التالي نتائج هذا التحليل.

الجدول(4-12)

نتائج اختبار T للفرضية الثانية بمستوى معنوية 0,05

قيمة T المحسوبة	معنوية T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى المعنوية
2,48	**0,015**	**1,98**	**0,05**

يتبين من الجدول (4-12) أن قيمة T المحسوبة 2,48 بمستوى معنوية مقدارها 0,015، بينما بلغت قيمة T الجدولية 1,98 وبمستوى معنوية 0,05 ولكون قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، ولكون معنوية T المحسوبة أقل من مستوى معنوية 0,05. لذلك تم *رفض فرضية النفي*(H_0) *القائلة بأنه* "لا يوجد أثر لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على

الوعاء الضريبي للشركات المساهمه العامة الأردنية". وبالتالي تقبل الفرضية البديلة (H_1) القائلة بأنه "يوجد أثر لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على الوعاء الضريبي للشركات المساهمه العامة الأردنية.

ب- تحليل الإرتباط للفرضية الثانية :

حيث يظهر الجدول التالي نتائج هذا التحليل.

الجدول(4-13) نتائج تحليل الارتباط للفرضية الثانية

معامل الارتباط (R)	معامل التحديد R^2
-0,24	0,058

يتضح من الجدول(4-13) أن معامل الارتباط يبلغ (-24%)، أي أن هناك علاقة طردية سالبة ومقدارها (24%) بين المتغير المستقل المحاسبة عن القيمة العادلة والمتغير التابع الثاني وهو الوعاء الضريبي، وهذا يعني أنه كلما زادت القيمة العادلة للأصول المعنوية كلما إنخفض الوعاء الضريبي في الشركات المساهمة العامة الأردنية. كما يتبين أن معامل التحديد (R^2) يبلغ (6%) تقريباً، وهذا يعني أن المتغير المستقل استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يفسر ما مقداره(6%) من المتغير التابع الوعاء الضريبي لهذه الشركات.

ج- تحليل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الثانية :

لغايات تحديد مدى تأثير المتغير المستقل المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على المتغير التابع الثاني الوعاء الضريبي، تم استخدام تحليل الإنحدار البسيط وكما يلي :

$$Y_1 = \beta_0 + \beta_1 x + e$$

حيث :

Y_1 : المتغير التابع(محتوى القوائم المالية).

x : المتغير المستقل (المحاسبة عن القيمة العادلة).

β_0 ، β_1 : معاملات الإنحدار والمطلوب تقديرهما.

e : متغير الخطأ العشوائي

جدول رقم (4–14) تحليل الإنحدار البسيط للفرضية الثانية

معاملات الانحدار	B
الثابت B_0	1,580
معاملX (B_1)	−0,455

يتبين من الجدول رقم (4–14) أن قيمة β_0 (الثابت) المقدرة تساوي (1,580) و قيمةβ_1 المقدرة تساوي(−0,455) وهي تمثل متوسط التغير اوالتغير في y_2 مقسوم على التغير في x، وتعني رياضيا ميل خط الإنحدار(Slope). وبذلك تكون معادلة الإنحدار المقدرة والتي تبين مقدار تأثير المتغير المستقل المحاسبة عن القيمة العادلة على المتغير التابع الوعاء الضريبي للشركات المساهمة العامة الأردنية كما يلي :

$$\hat{Y}_1 = 1.580 + (-0,455x)$$

وهذا يعني أنه إذا تغير المتغير المستقل المحاسبة عن القيمة العادلة بالزيادة وحدة واحدة، فإن المتغير التابع الوعاء الضريبي يتغير بالإنخفاض ب 0,455 وحدة .

ويتضح من الجداول والنتائج السابقة أن نموذج الإرتباط والإنحدار الخطي البسيط المتعلق بالمتغير المستقل المحاسبة عن القيمة العادلة و المتغير التابع محتوى القوائم المالية أفضل من نموذج الإرتباط والإنحدار الخطي البسيط المتعلق بالمتغير المستقل المحاسبة عن القيمة العادلة و المتغير التابع الوعاء الضريبي وذلك لكونه يتضمن نتائج أفضل من حيث :

1– معامل الإرتباط للنموذج الأول يساوي 0,44 بينما بلغ للنموذج الثاني 0,24– مما يعني أن العلاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة ومحتوى القوائم المالية أقوى من العلاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة والوعاء الضريبي للشركات المساهمة العامة الأردنية وبغض النظر عن إتجاه هذه العلاقة.

2- بلغ معامل التحديد للنموذج الأول % 19 بينما بلغ للنموذج الثاني 6% تقريباً مما يعني أن المحاسبة عن القيمة العادلة تفسر 19% من تباين محتوى القوائم المالية، بينما تفسر 6% فقط من تباين الوعاء الضريبي للشركات المساهمة العامة الأردنية.

3- بلغت قيمة بيتا المقدرة للنموذج الأول 0,842 بينما بلغت للنموذج الثاني 0,455- وهذا يعني أنه إذا تغير المتغير المستقل " المحاسبة عن القيمة العادلة" بوحدة واحدة فأن محتوى القوائم المالية تتغير ب 0,842 وحدة ، بينما يتغير الوعاء الضريبي في الشركات موضوع الدراسة ب 0,455 وحدة فقط وهذا يعني أن تأثير القيمة العادلة على محتوى القوائم المالية أقوى من تأثيرها على الوعاء الضريبي و بغض النظر تجاه هذاالتأثير .

رابعاً: **الحالة التطبيقية**

قام الباحث بتناول شركة مصفاة البترول الأردنية كحالة تطبيقية على موضوع الدراسة من واقع سجلات الشركة والسجلات الرسمية، لبيان أثر استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة لأصل معنوي تمتلكه هذه الشركة وهو (حق إمتياز) على محتوى قوائمها المالية من جهه وعلى الوعاء الضريبي لهذه الشركة من جهه أخرى.

وحسب اتفاقية الامتياز بين الحكومة الأردنية والشركة التي وقعت بينهما بتاريخ 16 -11-1957 وتمت المصادقة عليها بتاريخ 10-2-1958منحت الحكومة للشركة إمتيازا "بحصر حق إنشاء واستثمار منشات لتصنيع وتكرير البترول وتصنيع المركبات الهيدروكربونية وتصنيع المواد الثانوية المشتقة من عمليات التكرير وحق خزن وتوزيع وبيع هذه المواد وحق استملاك واستئجار الأراضي وحقوق أخرى كما تعفى الشركة من رسوم الإستيراد والرسوم الجمركية الإضافية الأخرى التي تستوفى على المواد التي تستوردها الشركة لأغراضها".

وبالرجوع إلى السجلات المحوسبة لدائرة الجمارك الأردنية تبين أن الشركة وخلال الفترة من عام 2002 إلى 2005 تم إعفاؤها من الرسوم الجمركية والضرائب الأخرى بمبلغ (128)

مليون دينار أردني، وهذا يشكل جزءاً فقط من القيمة الكلية لحق الامتياز. فلو تم الإعتراف من قبل الشركة بهذا الأصل المعنوي في نهاية عام 2001 ، وقررت الإدارة إطفاءه على أطول فترة ممكنة وهي أربعون سنة،وأنه سيطفأ إستنادا إلى طريقة القسط الثابت، وبذلك يكون قسط الإطفاء (3,2) مليون دينار سنويا.

وبالرجوع الى القوائم المالية للشركة من عام 2001–2005 قبل الإعتراف بهذا الأصل. وبعد أن عدلت هذه القوائم بإفتراض أنه تم الإعتراف به في نهاية عام 2001، قام الباحث بإعداد الجدول التالي رقم (4–15) الذي يبين تأثير الإعتراف بهذا الحق على القوائم المالية والوعاء الضريبي للشركة.

جدول رقم (4-15)
جدول يبين ملخص تأثير الإعتراف بحق الإمتياز على بنود الميزانية وقائمة الدخل بالمليون دينار

	السنة 2002		السنة 2003		السنة 2004		السنة 2005	
	قبل الاعتراف بحق الامتياز	بعد الاعتراف بحق الامتياز	قبل الاعتراف بحق الامتياز	بعد الاعتراف بحق الامتياز	قبل الاعترا ف بحق الامتياز	بعد الاعتراف بحق الامتياز	قبل الاعتراف بحق الامتياز	بعد الاعتراف بحق الامتياز
مجموع الاصول	268,8	393,6	219,1	340,7	250,3	368,7	409,6	524,8
مجموع حقوق المساهمين	53,9	178,7	55,2	176,8	56,9	175,3	64,3	179,5
المصاريف الادراية والعمومية	6,3	9,5	7,3	10,5	5	8,2	5,4	8,6
صافي الارباح قبل الضريبة	5,5	2,3	5,9	2,7	5,9	2,7	7,8	4,6
الوعاء الضريبي المحاسبي	5,5	2,3	5,9	2,7	5,9	2,7	7,8	4,6
الضريبة المستحقة في حال سماح قانون ضريبة الدخل بإعتماد قسط الإطفاء حسب القيمة العادلة	0,91	0,38	1,3	0,58	1,2	0,56	1	0,61
صافي الربح للسنة	4,4	1,7	4,4	1,9	4,4	1,9	6,7	4
نصيب السهم من صافي ربح السنة	0,137	0,054	0,139	0,06	0,138	0,06	0,21	0,124

ويتبين من الجدول أعلاه ما يلي:

1- إن مجموع الأصول في نهاية عام 2001 أصبح (384,7) مليون دينار بعد أن كان (256,7) مليون دينار أي بزيادة (128) مليون دينار.أي أن مجموع الأصول لهذه الشركة إرتفع بنسبة 50 % تقريبا .

2- أن حقوق المساهمين في نهاية نفس العام أصبح (198,4) مليون دينار بعد أن كان (70,4) مليون دينار أي بزيادة(128) مليون دينار، أي أن مجموع حقوق المساهمين إرتفع بنسبة 180 % تقريبا.

3- إن المصاريف الإدارية والعمومية و الوعاء الضريبي لنفس العام لم يتأثرا لكون الأصل لم يطفأ حيث تم الإعتراف به في نهاية هذه السنة.

4- إن مجموع الأصول في نهاية عام 2002 أصبح (393,6) مليون دينار بعد أن كان (268,8) مليون دينار أي بزيادة (124,8) دينار.أي أن مجموع الأصول إرتفع بنسبة 46 % تقريبا .

5- إن حقوق المساهمين في نهاية نفس العام أصبح (178,7) مليون دينار بعد أن كان (53,9) مليون دينار، أي بزيادة(124,8) دينارأي أن حقوق المساهمين إرتفع بنسبة 230 % تقريبا.

6- إن المصاريف الإدارية والعمومية المعترف بها في قائمة الدخل في نهاية عام 2002 ارتفعت بمبلغ (3,2) مليون دينار بعد أن تم الإعتراف بهذا الأصل، وهو مقدار قسط إطفاء حق الإمتياز،حيث ارتفعت هذه المصاريف من (6,3) مليون إلى (9,5) مليون، مما أدى إلى إنخفاض صافي الأرباح قبل الضريبة، والذي يمثل الوعاء

الضريبي إستناداً إلى معايير المحاسبة الدولية من (5,5)مليون إلى (2,3) مليون دينار، وبنسبة تصل إلى 58%.

7- في حال سماح قانون ضريبة الدخل بإعتماد قسط الإطفاء بناءً على القيمة العادلة تنخفض الضريبة المستحقة نتيجة لذلك من (0,91) مليون دينار الى (0,38) مليون دينار أي أن الضريبة المستحقة انخفضت ب (530 ,0) مليون دينار، و بنسبة (58 %)تقريباً.

8- ونتيجة إلى زيادة المصاريف الإدارية بمبلغ (3,2) مليون دينار وانخفاض ضريبة الدخل بمبلغ (0,530) مليون دينار إنخفض صافي ربح السنة بعد الضرائب من (4,4) مليون دينار إلى (1,7) مليون دينار.

9- "نتيجة لذلك انخفض نصيب السهم من صافي أرباح السنة من (0,137) دينار الى (0,054) دينار.

10- إن مجموع الأصول في نهاية عام 2003 أصبح (340,7) مليون دينار بعد أن كان (219,1) مليون دينار أي بزيادة (121,6) مليون دينار.أي أن مجموع الأصول ارتفع بنسبة 54 % تقريباً .

11- إن حقوق المساهمين في نهاية نفس العام أصبح (176,8) مليون دينار، بعد أن كان(55,2) مليون دينار، أي بزيادة(121,6) مليون دينار، أي أن حقوق المساهمين ارتفع بنسبة 220 % تقريباً.

12- إن المصاريف الإدارية والعمومية المعترف بها في قائمة الدخل في نهاية عام 2003 ارتفعت بمبلغ (3,2) مليون دينار، وهو مقدار قسط إطفاء حق الإمتياز، حيث ارتفعت هذه المصاريف من (7,3) مليون دينار إلى (10,5) مليون دينار، مما أدى

الى إنخفاض صافي الأرباح قبل الضريبة والذي يمثل الوعاء الضريبي إستناداً الى معايير المحاسبة الدولية من (5,9) مليون دينار إلى (2,7) مليون دينار، وبنسبة تصل الى 54%.

13- في حال سماح قانون ضريبة الدخل باعتماد قسط الإطفاء بناءً على القيمة العادلة تنخفض الضريبة المستحقة نتيجة لذلك من (1,3) مليون دينار الى (0,58) مليون دينار، أي أن الضريبة المستحقة انخفضت ب (0,720) مليون دينار أي أن الضريبة المستحقة إنخفضت بنسبة (54 %)على هذه الشركة.

14- ونتيجة إلى زيادة المصاريف الإدارية بمبلغ (3,2) مليون دينار وإنخفاض ضريبة الدخل بمبلغ (0,720) مليون دينار إنخفض صافي ربح السنة بعد الضرائب من (4,4) مليون دينار الى (1,9) مليون دينار .

15- نتيجة لذلك انخفض نصيب السهم من صافي أرباح السنة من (0,139) دينار إلى(0,06) دينار.

16- إن مجموع الأصول في نهاية عام 2004 أصبح (368,7) مليون دينار بعد أن كان (250,3) مليون دينار أي بزيادة (118,4) مليون دينار.أي أن مجموع الأصول ارتفع بنسبة 47% تقريبا .

17- إن حقوق المساهمين في نهاية نفس العام أصبح (175,3) مليون دينار بعد أن كان (56,9) مليون دينار أي بزيادة(118,4) مليون دينارأي أن حقوق المساهمين ارتفعت بنسبة 208 % تقريبا.

18- إن المصاريف الإداريةوالعمومية المعترف بها في قائمة الدخل في نهاية عام 2004 ارتفعت بمبلغ (3,2) مليون دينار وهو مقدار قسط إطفاء حق الإمتياز . حيث

ارتفعت هذه المصاريف من (5) مليون دينار إلى (8,2) مليون دينار، مما أدى الى انخفاض صافي الأرباح قبل الضريبة والذي يمثل الوعاء الضريبي إستناداً إلى معايير المحاسبة الدولية من (5,9) مليون دينار إلى (2,7) مليون دينار، وبنسبة تصل إلى 54%.

19- في حال سماح قانون ضريبة الدخل باعتماد قسط الإطفاء بناءً على القيمة العادلة تنخفض الضريبة المستحقة نتيجة لذلك من (1,2) مليون دينار الى (0,56) مليون دينار، أي أن الضريبة المستحقة انخفضت ب (0,640) مليون دينار أي أن الضريبة المستحقة انخفضت بنسبة (54 %)على هذه الشركة.

20- ونتيجة إلى زيادة المصاريف الإدارية بمبلغ (3,2) مليون دينار وانخفاض ضريبة الدخل بمبلغ (0,640) مليون دينار انخفض صافي ربح السنة من (4,4) مليون دينار الى مليون(1,9) دينار .

21- نتيجة لذلك انخفض نصيب السهم من صافي أرباح السنة من (0,138) دينار إلى (0,06) دينار.

22- إن مجموع الأصول في نهاية عام 2005 أصبح (524,8) مليون دينار، بعد أن كان (409,6) مليون دينار أي بزيادة (115,2) مليون دينار.أي أن مجموع الأصول ارتفعت بنسبة 28% تقريبا .

23- أن حقوق المساهمين في نهاية نفس العام أصبح (179,5) مليون دينار بعد أن كان (64,3) مليون دينار أي بزيادة(115,2) دينارأي أن حقوق المساهمين ارتفعت بنسبة 180 % تقريبا.

24- أن المصاريف الإدارية والعمومية المعترف بها في قائمة الدخل في نهاية عام 2005 ارتفعت بمبلغ (3,2) مليون دينار وهو مقدار قسط إطفاء حق الإمتياز. حيث إرتفعت هذه المصاريف من (5,4) مليون دينار إلى (8,6) مليون دينار، مما أدى الى إنخفاض صافي الأرباح قبل الضريبة، والذي يمثل الوعاء الضريبي إستناداً الى معايير المحاسبة الدولية من (7,8)مليون دينار إلى (4,6) مليون دينار، وبنسبة تصل إلى 42%.

25- في حال سماح قانون ضريبة الدخل باعتماد قسط الإطفاء بناءً على القيمة العادلة تنخفض الضريبة المستحقة نتيجة لذلك من (1) مليون دينارالى (0,61) مليون دينار، أي أن الضريبة المستحقة انخفضت ب (0,39) مليون دينار أي أن الضريبة المستحقة تنخفض بنسبة (42 %)على هذه الشركة.

26- ونتيجة الى زيادة المصاريف الإدارية بمبلغ (3,2) مليون دينار وانخفاض ضريبة الدخل بمبلغ (0,39) مليون دينار انخفض صافي ربح السنة من (6,7) مليون دينار إلى (4) مليون دينار.

27-نتيجة لذلك انخفض نصيب السهم من صافي أرباح السنة من 0,21 دينار إلى 0,124 دينار.

يتبين مما سبق أن الإعتراف بحق الإمتياز في الشركة أثر على محتوى القوائم المالية والوعاء الضريبي للشركةخلال الأعوام (2002 إلى 2005) كما يلي :

1-أدى ذلك إلى ارتفاع قيمة مجموع الأصول بنسب تتراوح بين 28% إلى 54%. وهذه النسب تعتبر مرتفعة وتؤثر على دقة كافة النسب والمعدلات والموشرات المالية التي يدخل

فيها مجموع الأصول، والتي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية بما فيهم البنوك والدائنون لغايات تحديد الكفاءة المالية.

2-يتبين مما سبق أن الإعتراف بحق الإمتياز في الشركة أدى إلى ارتفاع قيمة حقوق المساهمين بنسب تتراوح بين 180% إلى 230%.وهذه النسب مرتفعة جدا لدرجة تجعل كافة المؤشرات المالية التي يدخل فيها هذه الحقوق تفتقر الى الدقة والموضوعية .

3-كما يتبين أن الإعتراف بحق الإمتياز في الشركة أدى إلى زيادة المصاريف الإدارية والعمومية، وبالتالي تخفيض الأرباح قبل الضريبة بنسب تتراوح بين 41% الى 58%. مما يدل على وجود أرباح صورية نتيجة لعدم الإعتراف بهذا الأصل و عدم الإعتراف بمصاريف إطفائه في قائمة الدخل.

4- انخفاض صافي الربح قبل الضريبة لكل سنة من السنوات المشار إليها أعلاه وبنسب تتراوح ما بين 41% إلى 58% .

5- انخفاض الضريبة المستحقة على هذه الشركة بنسب تتراوح ما بين 41% إلى 58%.

6- كما يتبين أن حصة السهم من صافي أرباح السنة قد انخفضت بشكل ملحوظ وبنسب تتراوح بين 41% الى 58% .

7-إستناداً إلى ما سبق يرى الباحث أن توزيع جزء من هذه الأرباح الصورية على المساهمين يؤدي إلى تآكل قيمة الشركة وانخفاض قدرتها الإنتاجية.

ومما سبق يتبين أن الدراسة التطبيقية أكدت ما توصلت إليه الدراسة الميدانية فبالإضافة إلى ما سبق:

1- أكدت الدراسة التطبيقية على وجود أثر لاستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على قيمة مجموع الأصول، وهو أحد مكونات القوائم المالية حيث ارتفعت

قيمة الأصول بنسب تتراوح ما بين 28%-54% وهذا ينسجم مع ما توصلت إليه الدراسة الميدانية من تأثر محتوى القوائم المالية باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية.

2- أكدت الدراسة التطبيقية على وجود أثر لاستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على حقوق المساهمين وهو أحد مكونات القوائم المالية حيث ارتفعت هذه الحقوق في هذه الشركة بنسب تتراوح ما بين 180%-230% وهذا ينسجم مع ما توصلت إليه الدراسة الميدانية ، من أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يؤثر على محتوى القوائم المالية.

3- أكدت الدراسة التطبيقية على أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يؤثر على قيمة المصاريف الإدارية والعمومية والأرباح المعترف بها في قائمة الدخل من جهه، كما يؤثر على الوعاء الضريبي المحسوب بناءً على معايير المحاسبة الدولية من جهه أخرى، وجميع هذه البنود من مكونات القوائم المالية حيث انخفضت الأرباح والوعاء الضريبي بنسب تتراوح ما بين 41%-58%.

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

استناداً إلى ما أظهره التحليل الإحصائي لإستبانة الدراسة، بالإضافة إلى نتائج اختبار فرضيات هذه الدراسة،وبناءً على نتائج الدراسة كما وردت في الفصل الرابع، قام الباحث في هذا الفصل بمناقشة هذه النتائج ، كما قام بتقديم التوصيات اللازمة بناءً على تلك النتائج. ولغايات التنظيم والتسهيل قام الباحث بتقسيم نتائج الدراسة وكما يلي :

أ- نتائج تتعلق بالمزايا التي يحققها تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

ب-نتائج تتعلق بعيوب و معوقات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

ت-نتائج تتعلق بالعوامل التي تساعد على تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

ث- نتائج عامة للدراسة الميدانية.

ج- نتائج تتعلق بفرضيات الدراسة .

أ-نتائج تتعلق بالمزايا التي يحققها تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية .

1- تتحقق الحيادية والموضوعية نسبياً، عند تحديد قيم الأصول المعنوية في حال توافر سوق نشط لهذه الأصول في الأردن، حيث يتم الوصول إلى القيمة العادلة لها بدقة وبدون اجتهاد شخصي.كما يؤدي ذلك إلى تحقق خاصية مقارنة المعلومات المحاسبية، و توحيد خصائص وصفات المعلومات المحاسبية .

2- لا حاجه إلى تقدير العمر الإنتاجي للأصول المعنوية وكذلك لا حاجه إلى تحديد طرق الإطفاء عند استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة لقياس تلك الأصول في حال تحديد مصروف الإطفاء بالفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة. كما يؤدي ذلك إلى كفاية مخصصات الإطفاء لهذه الأصول لاستبدالها عند ارتفاع أسعارها في ظل ظروف التضخم.

3- في حال وجود سوق نشط للأصول المعنوية، بالإضافة إلى وجود رقابة على الإدارة للإلتزام بالقيم المحددة بناءً على السوق النشط والإبتعاد عن الإجتهاد الشخصي عند قياس

تلك الأصول بالقيمة العادلة، عندها يمكن القول بأن تقييم الأصول بالقيمة العادلة يؤدي إلى تحديد قيمة الدخل الحقيقي أو على الأقل يكون أقرب إلى الدخل الحقيقي .

4- إن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يقلل من الأرباح الصورية خاصة عندما تكون القيمة العادلة أكبر من التكلفة، فالاستمرار باعتماد التكلفة يعني أن مصاريف الإطفاء أقل من الواقع وبالتالي يكون هناك أرباح صورية ويمكن تجنب ذلك باستخدام القيمة العادلة .

5- إن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول بما فيها الأصول المعنوية يؤدي إلى المحافظة على قيمة المنشأة من التآكل في ظل التضخم ، كما يحافظ على قدرة الشركة الإنتاجية. حيث إن عدم استخدام القيمة العادلة والاستمرار باستخدام مبدأ التكلفة يؤدي إلى عدم كفاية مخصصات الإطفاء لإعادة امتلاك وشراء هذه الأصول، بالإضافة إلى أن ذلك يؤدي إلى تحقيق وتوزيع أرباح صورية نتيجة تخفيض مصاريف الإطفاء، مما يؤدي إلى تآكل قيمة الشركة وتراجع قدرتها الإنتاجية.

6- إن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول بما فيها الأصول المعنوية يساعد على إيجاد مؤشرات تحليل مالي أكثر دقة وذات جدوى أفضل عند اتخاذ القرارات. كما يؤدي ذلك إلى جعل المعلومات الواردة بالقوائم المالية قابلة للمقارنة مع المعلومات الواردة بالقوائم المالية السابقة.

7- إن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول بما فيها الأصول المعنوية يجعل محتوى المعلومات الواردة بالقوائم المالية معبرة ومشتملة على كل التغيرات الإقتصادية التي طرأت على الشركة وليس فقط على التغيرات المحاسبية، مما يعني أن استخدام القيمة العادلة يؤثر على محتوى القوائم المالية.

8- أن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول بما فيها الأصول المعنوية يؤدي إلى تحديد القيمة الأكثر واقعية لحقوق الملكية في الشركات المساهمة العامة الأردنية. وذلك بسبب شمول القوائم المالية على كافة التغيرات التي طرأت على قيم الأصول بالزيادة أو النقصان فالنقصان يتم عكسه مباشرة في قائمة الدخل، والزيادة في الميزانية من خلال حساب فائض إعادة تقييم الأصول الذي هو جزء من حقوق الملكية ، وهذا يؤدي إلى زيادة حقوق الملكية من خلال الأرباح غير المتحققة إذا كانت القيمة العادلة أكبر من القيمة المعترف بها.

9- إن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول بما فيها الأصول المعنوية يؤدي إلى تحديد القيمة الواقعية للأرباح المعترف بها في قوائم الدخل في الشركات المساهمة العامة الأردنية كما يؤدي ذلك إلى عدم تحقق ضرائب صورية نتيجة تحقق أرباح صورية .

شريطة توافر ما يلي حسب رأي الباحث:

أ- الإعتراف بالإنخفاض في قيمة الأصول في قائمة الدخل.

ب- اعتماد أقساط الإطفاء بناءً على القيمة العادلة.

ت-سماح التشريعات المحاسبية النافذة بالإعتراف بالزيادة في قيمة الأصول في قوائم الدخل وبشكل منفصل.

ث-ضرورة وجود سوق نشط للأصول يمكن من الحصول على قيم هذه الأصول بدقة وموضوعية.

10- إن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول بما فيها الأصول المعنوية يؤدي إلى تحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر الميزانية العمومية بشكل أكثر دقة،حيث إن اعتماد مبدأ التكلفة لاحتساب الأهمية النسبية لكل أصل من الأصول في ظل التضخم قد يضلل الإدارة والمحللين الماليين وقد يؤدي ذلك إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة .

11- إن استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول بما فيها الأصول المعنوية يؤدي إلى التمثيل الصادق (Representational Faithfulness) للمعلومات الواردة في القوائم المالية. أي أن محتوى القوائم المالية والمعلومات الواردة فيها تمثل بصدق واقع الشركة،شريطة أن تكون هذه المعلومات تتصف بالحيادية والبعد عن الحكم الشخصي ومبنية على أسس دقيقة، وتتم وفق إجراءات وطرق معينة، ،بالإضافة إلى ثبات الأسس والطرق والإجراءات التي أعدت المعلومات على أساسها.

12- إن تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة يؤدي إلى زيادة القابلية لفهم المعلومات الواردة بالقوائم المالية. أي أن هذه المعلومات تكون واضحة ومفهومة لمستخدمي المعلومات، وتسهل عليهم اختيار البديل المناسب للقرار الذي سيتخذ من قبلهم، كما تجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات مقارنة مع مبدأ التكلفة التاريخية كما تساعد مستخدمي المعلومات في التنبؤ عن الأحداث المستقبلية بناءً على نتائج الماضي والحاضر.

أ-نتائج تتعلق بعيوب ومعوقات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية

23- إن قيم الأصول المعنوية المحددة باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة لا تحقق الحيادية والموضوعية والموثوقية .في حال عدم توافر سوق نشط لهذة الأصول في أغلب الأحيان وفي حال عدم حدوث عملية تبادلية حقيقية عند تحديد هذه القيمة، وفي حال تقدير هذه القيمة بناءً على الإجتهاد الشخصي للإدارة ، مما يعني تأثر محتوى

القوائم المالية بالقيم المقدرة لهذه الأصول زيادة أو نقصاً، مقارنة مع القيمة العادلة الصحيحة من جهة ومقارنة مع القيمة الدفترية من جهة أخرى .

2- لقد ترك القائمون على معايير المحاسبة الدولية الأمر للمحاسبين وإدارات الشركات في اختيار الطريقة التي تحدد بناءً عليها القيمة العادلة للأصول المعنوية، وبالتالي ترك الأمر لهم في اختيار القيمة الأعلى أو القيمة الأدنى من بين البدائل المختلفة لقياس هذه الأصول

3- لا توجد أسواق نشطة للأصول المعنوية في الأردن، ولا توجد خبرات داخلية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، ولا يتوافر خبراء في الأردن من خارج هذه الشركات لتحديد القيمة العادلة للأصول المعنوية المملوكة للشركات المساهمة العامة الأردنية مما يعيق تطبيقها .

4- لا تشجع إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية على استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية .وقد يعود ذلك إلى عدم توافر سوق نشط لهذه الأصول أو لكون قانون ضريبة الدخل لا يسمح بإطفاء هذه الأصول بناءً على القيمة العادلة، أو لكون بعض الأصول المعنوية التي تملكها الشركات المساهمة الأردنية لم يعترف بها أصلا في القوائم المالية، وبالتالي لا تستطيع الشركة الإنتقال الى المعالجة البديلة وهي المحاسبة عن القيمة العادلة،حيث من شروط الإنتقال الإعتراف أولاً ثم القياس بالتكلفة ومن ثم الإنتقال إلى المعالجة البديلة ويرى الباحث أن كل الأسباب المشار اليها أعلاه موجودة فعلاً وتعيق تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية.

5- يوجد مشكلات مختلفة عند الإعتراف وقياس الأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية وأهم هذه المشكلات ما يلي :

- عدم سماح معايير المحاسبة الدولية بالإعتراف بالأصول المعنوية المولدة داخليا في الشركات المساهة العامة الأردنية على الرغم من أن لبعضها قيمة تجارية كبيرة، و يرى الباحث أن عدم الإعتراف بالأصول المعنوية التي تملكها بعض الشركات المساهمة العامة الأردنية (مثل شركات الأدوية التي تملك حقوق تراخيص وبعض الشركات التي تتمتع بحقوق الإمتياز) في القوائم المالية يؤثر على محتوى القوائم المالية لهذه الشركات.ويعيق تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة حيث لا بد من الإعتراف بهذه الأصول أولا وقياسها بالتكلفة ومن ثم الإنتقال إلى المعالجة البديلة وهي قياسها باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة .

- عدم توافر خبرات داخلية لدى الشركات أو خارج الشركات متخصصة لتحديد قيمة الأصول المعنوية المولدة داخليا فيما لو سمحت معايير المحاسبة بذلك، بالإضافة إلى عدم توافر سوق نشط لهذه الأصول في الأردن.مما قد يعيق تطبيقها وإذا طبقت قد تؤثر على محتوى القوائم المالية لهذه الشركات في حال عدم التوصل إلى القيم الواقعية لهذه الأصول.
- عدم سماح معايير المحاسبة الدولية بالإعتراف بإلارتفاع في قيم الأصول المعنوية في قائمة الدخل عند استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة، بينما تسمح بالإعتراف بما يحصل من انخفاض في قيم هذه الأصول مما يؤثر على محتوى قوائم الدخل لهذه الشركات.
- هذا بالإضافة إلى الصعوبات الأخرى التي أشير اليها في الجانب النظري من هذه الدراسة والمتمثلة في صعوبة تحديد النفقات العائدة للأصل المعنوي المولد داخليا. وصعوبة التأكد من حصول التدفقات النقدية للشركة من هذه الأصول، بالإضافة إلى وجود بدائل عديدة لقياس القيمة العادلة لهذه الأصول والتي تؤدي إلى نتائج عديدة وقيم مختلفة.

- قد تستخدم إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية في تجميل الأرباح.

6- أن تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة لا يؤدي إلى تحديد قيمة الدخل الحقيقي للشركة في حال :

i. عدم توافر سوق نشط للأصول المعنوية وبالتالي قد تكون قيم الأصول المقدرة غير حقيقية، وبالتالي سيكون الدخل غير حقيقي وأن تم القياس بالقيمة العادلة.

ii. ولأن فائض إعادة التقييم ما بين القيمة العادلة والقيمة المعترف بها لهذه الأصول في القوائم المالية لا يعترف به في قائمة الدخل (إذا كانت القيمة العادلة أكبر من المعترف بها) ،حيث الزيادة في قيمة هذه الأصول لا تتضمنها قائمة الدخل. بينما قائمة الدخل تتضمن الانخفاض في قيم هذه الأصول في حال حدوثها.

7- إن قانون ضريبة الدخل النافذ لا يشجع الشركات المساهمة العامة الأردنية على استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية لا بل يعيق تطبيقها ،لأن قانون ضريبة الدخل لا يسمح باعتماد القيمة العادلة للأصول المعنوية لغايات الإطفاء ولغايات تحديد

الدخل الخاضع للضريبة ، بل يعتمد تكلفة هذه الأصول لهذه الغايات، مما يعني أن جزءاً من مصاريف الاطفاء التي اعتمدت محاسبيا سيتم رفضها ضريبيا.مما يجعل إدارات الشركات لا تفضل استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة لهذه الأصول.

8- إن قانون ضريبة الدخل الحالي لا يخضع أرباح إعادة تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية للضريبة، على الرغم من أن ذلك يؤدي إلى زيادة إيرادات دائرة ضريبة الدخل علماً بأن السماح باعتماد قسط الإطفاء للأصول المعنوية بناءً على القيمة العادلة مع إخضاع أرباح إعادة التقييم للضريبة يؤدي إلى زيادة إيرادات ضريبة الدخل، وهذا يحتاج إلى تعديل في التشريعات الضريبية لتسمح بذلك، ويقترح الباحث هنا أن يكون ذلك إختيارياً في المراحل الأولى .

9- هناك تعارض ما بين قانون ضريبة الدخل الأردني ومعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بقياس وإطفاء الأصول المعنوية،حيث إن معايير المحاسبة الدولية تسمح بقياس الأصول المعنوية بالقيمة العادلة، وتسمح بتحديد مصاريف الإطفاء بناءً على ذلك، بينما قانون ضريبة الدخل لا يسمح بذلك، وفي نفس الوقت سمح القانون بتنزيل كامل نفقات البحث والتطوير من الوعاء الضريبي على الرغم من أن معايير المحاسبة الدولية تسمح برسملة بعضها وبالتالي لا تعتبر مصاريف ولا تنزل من الوعاء الضريبي، ويرى الباحث أن تعديل قانون ضريبة الدخل ليسمح بذلك يجعله يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية كما قد يؤدي ذلك إلى زيادة إيرادات ضريبة الدخل لأن تنزيل كامل مصاريف البحث والتطوير مرة واحدة من أرباح السنة التي أنفقت بها قد يؤثر على الشريحة الضريبية التي يخضع لها المكلف.

10- لا يعترف قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ بخسائر انخفاض القيمة للأصول المعنوية لغايات تحديد الوعاء الضريبي،إلا أنه يعترف بهذه الخسائر للأصول الثابتة في حالة البيع أو نقل الملكية، كما جاء في نص المادة السابعة الفقرة أ البند (15) من ذات القانون.وهذا فيه تعارض مع نصوص معايير المحاسبة الدولية بهذا الخصوص (معيار المحاسبة الدولي رقم 36)، والتي تسمح بتنزيل خسائر انخفاض القيمة للأصول بما فيها الأصول المعنوية.

11- يعتبر قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ كل "المبالغ المقبوضة من بيع أو تأجير أو منح حق إمتياز لاستعمال أو استغلال أي علامة تجارية أو تصميم أو بر اءة اختراع أو حقوق تأليف والطبع أو أي عوض آخر عنها" خاضعة لضريبة الدخل. وفي رأي الباحث أن ذلك يعني:

أ- إن القانون لم يعترف بالخسائر الفعلية المتحققة عند بيع الأصول المعنوية، وفي ذلك تعارض مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

ب-إن القانون اعتبر كامل المبلغ المستلم من بيع هذه الأصول خاضعاً للضريبة،ولم يعتبر الأرباح المتحققة من عملية البيع لهذه الغاية.

ت- إن القانون لا يعترف بالخسائر الناجمة عن انخفاض قيمة هذه الأصول بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36).

ث-يرى الباحث أن القانون افترض أن كل الأصول المعنوية مولدة داخلياً، أو حصلت عليها بموجب منح أو إمتيازات بدون تكلفة وهذا غير صحيح.

ت-نتائج تتعلق بالعوامل التي تساعد على تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية .

1- يوجد وعي كاف لدى مدققي الحسابات والمحاسبين في الشركات المساهمة العامة الأردنية حول مفهوم وكيفية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة .

2- لكون الشركات المساهمة العامة الأردنية تطبق معايير المحاسبة الدولية ، فإن ذلك يؤدي إلى تسهيل استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية.

ث- نتائج عامة للدراسة الميدانية

23-يوجد أثر لاستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية (المعترف بها بالتكلفة أو غير معترف بها نهائياً) على مصاريف الإطفاء لهذه الأصول. حيث إن مصاريف الإطفاء تتأثر في حال استخدام القيمة العادلة لقياس الأصول المعنوية بالزيادة أو النقص وذلك حسب ارتفاع أو انخفاض القيمة العادلة عن التكلفة التاريخية لتلك الأصول ويتم اعتماد ذلك محاسبيا.كما تزيد مصاريف الإطفاء عند الإعتراف بالأصول المعنوية التي تملكها الشركات والتي لم يعترف بها سابقا.

24- لا يوجد أثر لاستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية (المعترف بها بالتكلفة) على الوعاء الضريبي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، لكون قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ يعتمد تكلفة الأصول المعنوية لغايات الإطفاء، مما يعني عدم تأثر الوعاء الضريبي لتلك الشركات سواء تم قياس الأصول المعنوية بالقيمة العادلة أو بالتكلفة التاريخية لتلك الأصول .

25-يوجد أثر لاستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية (المعترف بها بالتكلفة أو غير معترف بها نهائيا) على الأرباح المعترف بها في قائمة الدخل. بسبب

أن مصاريف الإطفاء تتأثر في حال استخدام القيمة العادلة لقياس الأصول المعنوية بالزيادة أو النقص وذلك حسب ارتفاع أو انخفاض القيمة العادلة عن التكلفة التاريخية لتلك الأصول فزيادة القيم العادلة تعني زيادة مصاريف الإطفاء وتقليل الأرباح المعترف بها في قائمة الدخل، والعكس صحيح فانخفاض القيمة العادلة عن التكلفة التاريخية تعني الإعتراف بخسائر انخفاض الأصل في قائمة الدخل مما يقلل من الأرباح المعترف بها في قائمة الدخل.

26-يوجد أثر لاستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية التي لم يعترف بها بالقوائم المالية على الوعاء الضريبي للشركات المساهمة العامة الأردنية. ،حيث إن الاعتراف بأصول معنوية لم يكن معترف بها سابقاً، وقياسها بالتكلفة، سيؤدي إلى زيادة مصاريف الإطفاء المعترف بها في قوائم الدخل، مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح وبالتالي تخفيض الوعاء الضريبي، بمقدار قسط الإطفاء المحسوب بناءً على التكلفة.

27-يوجد أثر لاستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية التي تم الإعتراف بها بالتكلفة في القوائم المالية على الوعاء الضريبي للشركات المساهمة العامة الأردنية المعد بناءً على المبادئ والأسس المحاسبية. أما ضريبياً فإن قانون ضريبة الدخل لا يسمح باعتماد القيمة العادلة للأصول المعنوية لغايات الإطفاء، بل يعتمد تكلفة هذه الأصول لهذه الغاية.وبالتالي لا يوجد أثر لاستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على الوعاء الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل النافذ.

ج- النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة.

1- يوجد أثر لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على محتوى القوائم المالية للشركات المساهمه العامة الأردنية. وقد أكد ذلك اختبار T ، حيث بلغت قيمة T المحسوبة 4,89 وبمستوى معنوية مقدارها صفر، بينما بلغت قيمة T الجدولية 1,98 ،وبمستوى معنوية 0,05 ولكون معنوية T المحسوبة أقل من مستوى معنوية 0,05 . لذلك تم قبول الفرضية البديلة (H_1) القائلة بأنه يوجد أثر لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على محتوى القوائم المالية للشركات المساهمه العامة الأردنية.

2- يوجد أثر لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على الوعاء الضريبي للشركات المساهمه العامة الأردنية. وقد أكد ذلك إختبار T حيث بلغت قيمة T المحسوبة 2,48 بمستوى معنوية مقدارها 0,015، بينما بلغت قيمة T الجدولية 1,98 وبمستوى معنوية 0,05، ولكون معنوية T المحسوبة أقل من مستوى معنوية 0,05. لذلك تم قبول الفرضية البديلة (H_1)

القائلة بأنه "يوجد أثر لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على الوعاء الضريبي للشركات المساهمه العامة الأردنية.

3-هناك علاقة إرتباط موجبة مقدارها (44%) ما بين المتغير المستقل المحاسبة عن القيمة العادلة وبين المتغير التابع محتوى القوائم المالية،كما بينتها قيمة (R)، بمعنى أنه كلما زادت القيمة العادلة في ظل التضخم تزيد الأصول وحقوق الملكية في الشركات المساهة العامة الأردنية، كما أن هذا المتغير المستقل فسر حوالي (19 %) من متغير محتوى القوائم المالية كما بينتها قيمة معامل التحديد (R^2).

4-هناك علاقة إرتباط سالبة مقدارها (- 24%) ما بين المتغير المستقل المحاسبة عن القيمة العادلة وبين المتغير التابع الوعاء الضريبي، كما بينتها قيمة (R)، بمعنى أنه كلما زادت القيمة العادلة كلما إنخفضت الأرباح و الوعاء الضريبي في ظل التضخم،كما أن هذا المتغير المستقل فسر حوالي (6 %) من تباين المتغير التابع الثاني" الوعاء الضريبي" ، كما بينتها قيمة معامل التحديد (R^2).

5-إن مقدار تأثير المتغير المستقل المحاسبة عن القيمة العادلة على المتغير التابع الأول محتوى القوائم المالية يتمثل بمعادلة الإنحدار التالية:

$$\hat{Y}_1 = -0{,}093 + 0{,}842X$$

وهذا يعني أنه إذا تغير المتغير المستقل المحاسبة عن القيمة العادلة بالزيادة وحدة واحدة، فان المتغير التابع محتوى القوائم المالية يتغير بالزيادة ب0,842 وحدة .

6- إن مقدار تأثير المتغير المستقل المحاسبة عن القيمة العادلة على المتغير التابع الثاني الوعاء الضريبي في الشركات المساهمة العامة الأردنية يتمثل بمعادلة الإنحدار التالية:

$$\hat{Y}_1 = 1.580 + (-0.455x)$$

وهذا يعني أنه إذا تغير المتغير المستقل المحاسبة عن القيمة العادلة بالزيادة وحدة واحدة، فإن المتغير التابع الوعاء الضريبي يتغير بالانخفاض ب 0,455 وحدة

ويرى الباحث أن تأثير المتغير المستقل المحاسبة عن القيمة العادلة على محتوى القوائم المالية أقوى من تأثيره على الوعاء الضريبي للأسباب التالية:

أ-إن القوائم المالية تتأثر بكامل فرق القيمة مابين القيمة العادلة للأصول المعنوية وبين التكلفة في حال استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة. أما الوعاء الضريبي فإنه يتأثر فقط بجزء من هذه القيمة والمتمثل بالفرق في مصاريف الإطفاء المحسوبة بناءً على مبدأ التكلفة والمحسوبة بناءً على القيمة العادلة.

ب-هذا بالإضافة إلى أن الأرباح غير المتحققة نتيجة إعادة قياس الأصول بالقيمة العادلة تظهر في قائمة المركز المالي ،بينما لا تظهر هذه الأرباح في قائمة الدخل، لذلك فهي لا تخضع لضريبة الدخل ولا تظهر ضمن الوعاء الضريبي.

ت-لأن تأثير المتغير المستقل على القوائم المالية يشمل الميزانية وقائمة الدخل، بينما تأثير المتغير المستقل على الوعاء الضريبي يشمل قائمة الدخل فقط، مما يعني أن تأثير المتغير المستقل على الوعاء الضريبي هو جزء من تأثير المتغير المستقل على القوائم المالية.

التوصيات :

بناءً على نتائج الدراسة "الميدانية والحالة العملية" يوصي الباحث بما يلي :

1- ضرورة قيام المشرعين لعلم المحاسبة و معايير المحاسبة الدولية، بإعادة النظر بمعيار المحاسبة الدولي رقم (38) ودراسة إمكانية الإعتراف بالأصول المعنويـــة المولـــدة داخليا مع استخدام مبدأ الحيطة والحذر بأن تكون قيم هذه الأصول بالحد الأدنى الممكن، مما يجعل محتوى القوائم المالية لهذه الشركات تتضمن كافة الأصـــول التـــي تمتلكهـــا

الشركة سواء حصلت عليها من الخارج أو ولدتها من الداخل، وحتى تستطيع الشركات لاحقا من استخدام القيمة العادلة لهذه الأصول في حال توافر أسواق نشطة لها، أو كان بالإمكان قياسها بموضوعية. خاصة أن نفس المعيار سمح بقيـــاس الاصـــل المعنـــوي المستلم من خلال منحة حكومية بإستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة ، على الرغم من أن تحديد قيمته تخضع للتقدير والإجتهاد كما هو في الأصول المعنوية المولدة داخليا.

2- حتى لا تستخدم الإدارة "المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية" لتجميل الأرباح،يوصي الباحث أن يكون تحديد القيمة العادلة لهذه الأصول تحت إشراف جهات فنية متخصصة ، وأن تخضع هذه الجهات للإشراف والرقابة الحكومية، وعلى أن يخضع الخلاف بين الجهتين للقضاء لإتخاذ القرار المناسب بعد الإستعانة بالخبراء الداخليين أو الخارجيين في مجال الخلاف.

3- ضرورة قيام المشرعين لعلم المحاسبة و معايير المحاسبة الدولية بإعادة النظر بهذه المعايير ودراسة إمكانية الاعتراف بالارتفاع في قيم الأصول المعنوية في قائمة الدخل (وبشكل منفصل عن مصادر الدخل الاخرى) عند استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة، لكونها تسمح حالياً بالاعتراف بالإنخفاض في قيم هذه الأصول، مما يجعل محتوى القوائم المالية معبرة بشكل أدق عن الواقع المالي لهذه الشركات، خاصة فيما يتعلق بتحديد قيمة الدخل، و قيمة مجموع الأصول، وقيمة حقوق الملكية الأقرب إلى الواقع.

4- ضرورة تقليص البدائل المستخدمة لقياس القيمة العادلة التي تؤدي إلى نتائج عديدة وقيم مختلفة، وإذا تعذر ذلك تحديد أولوية وتسلسل تطبيق كل طريقة من هذه الطرق،حتى لا يترك المجال للإدارة لاختيار الطريقة التي تخدم مصالحها دون مصلحة الشركة.

5- ضرورة تعديل قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ ليسمح بمايلي وبما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية (38 و 36):

أ-الاعتراف بالخسائر الفعلية المتحققة عند بيع الأصول المعنوية وتنزيلها من الوعاء الضريبي.

ب-عدم اعتبار كامل المبلغ المستلم من بيع الأصول المعنوية خاضعاً للضريبة واخضاع الأرباح المتحققة من عملية البيع فقط لهذه الغاية. حيث يرى الباحث أن القانون إفترض أن كل الأصول المعنوية مولدة داخلياً، أو حصلت الشركات عليها بموجب منح أو إمتيازات بدون تكلفة وهذاليس دائماً صحيح.

ت- الاعتراف بالخسائر الناجمة عن إنخفاض قيمة الأصول المعنوية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36).

ث-السماح باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية عند قياسها، وليسمح كذلك بتنزيل مصاريف الإطفاء إستناداً الى القيمة العادلة، مما يشجع الشركات على إستخدامها ومما يجعل القانون ينسجم مع معايير المحاسبة الدولية.

ج- إعادة النظر في المدة التي حددت في قانون ضريبة الدخل الأردني لغايات إطفاء الأصول المعنوية وهي خلال (10) سنوات، لتتوافق مع معيار المحاسبة الدولي رقم (38) بحيث لا يتم إطفاء الأصول المعنوية ذات الأعمار الإنتاجية غير المحدودة، بينما تطفأ الأصول المعنوية ذات الأعمار الإنتاجية المحدودة حسب أعمارها الإنتاجية، والتي بعضها يكون محدداً تماماً بموجب عقود أو إتفاقيات موقعة مع جهات أخرى .

6- أن يتم تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، على أن يتم وضع اليآت محددة وواضحة لتحديد القيمة العادلة، وعلى أن يتم إخضاع تحديد القيمة العادلة لإشراف جهات فنية متخصصة،وتحت إشراف حكومي من الجهات الرقابية ذات العلاقة مثل ديوان المحاسبة وغيرها، على أن يتم إخضاع أي خلافات حول هذه القيمة للقضاء.

7-أن يتم استبدال عبارة "بموجب عملية تبادلية حقيقية " من تعريف القيمة العادلة، بعبارة "كما لو أن هناك عملية تبادلية حقيقية" لعدم إمكانية تحقيق شرط وجود عملية بيع حقيقية، إلا عند حدوث عملية بيع حقيقية إما لنفس الأصل أو لأصل مطابق، وهذا ما لم يحدث غالبا،حيث يكون الهدف تحديد القيمة العادلة للأصل وإثباتها، ولا يكون الهدف بيع هذا الأصل، ولو أن عملية البيع تمت لكانت قيمة الأصل العادلة حددت تماما ولا داع للإجتهاد في تحديدها .

8-أن يتم ربط تعريف القيمة العادلة للأصول المعنوية بالتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من الاستخدام المستمر للأصل في المنشأة المالكة لهذا الأصول، وعدم ربط هذا التعريف بسعر البيع لهذا الأصل، مع ضرورة أن يتم تحديد مزيد من الآليات و المؤشرات الوضحة يتم إتباعها من قبل إدارات الشركات عند تحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصول ويقترح الباحث الإستئناس بالمؤشرات التي ذكرت في الجانب النظري من الدراسة .

9-دراسة إمكانية تعديل معيار المحاسبة الدولية رقم (38) بحيث يشمل مزيداً من المحددات والشروط والآليات لتقيد إدارات الشركات عند الإعتراف بالأصول المعنوية، وكذلك عند الإنتقال من مبدأ التكلفة التاريخية إلى المحاسبة عن القيمة العادلة عند قياس هذه الأصول. مما يزيد من الثقة بالقيمة المحددة وفقاً لهذه الطريقة ومما يسهل عملية الإنتقال ويجعلها أكثر موضوعية في رأي الباحث. ويقترح الباحث الإستئناس بالمؤشرات التي ذكرت في الجانب النظري من الدراسة بما في ذلك الإستئناس بقيمة الأصل جديد بتاريخ الميزانية وحسب الآلية المقترحة من قبل الباحث.

11- دراسة إمكانية إظهار المكاسب الناتجة عن إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة في قائمة الدخل ،مما يؤدي إلى إظهار المكاسب والخسائر والمصاريف المرتبطة بالأصول بشكل أكثر دقة ، وكذلك يرى فصلها عن الإيرادات الناتجة عن الأنشطة المنتظمة للمنشأة وفصلها عن المكاسب غير المنتظمة التي حققتها المنشأة، مما يظهر دخل المنشأة بشكل أكثر دقة و يجعله يتناسب إلى حد ما مع الدخل الإقتصادي للمنشأة الذي يهتم بمفهوم المحافظة على الثروة، وفي حال تعذر ذلك يرى الباحث ضرورة إصدار قائمة دخل تقليدية بناء على المبادىء المحاسبية المتعارف عليها وأخرى بناء على المحاسبة عن القيمة العادلة .

12-ضرورة التفكير الجدي من قبل القائمين على علم المحاسبة والتشريعات المتعلقة بها في دعم تطبيق القيمة العادلة على الأقل جنباً إلى جنب مع مبدأ التكلفة التاريخية ، لحين التغلب على أغلب معوقات تطبيق القيمة العادلة . لكون القيمة العادلة تحقق خاصية الملاءمة بينما لا تحقق خاصية الموثوقية في أغلب الأحيان، اما التكلفة التاريخية تحقق خاصية الموثوقية والملاءمة في لحظة القياس فقط ، وبعد ذلك ومع مرور الزمن وفي ظل ظروف التضخم تفقد الخاصيتين معا.

13- يوصي الباحث بتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية، ولكافة الأصول بما فيها الأصول المعنوية، كبديل عن تعديل قيم هذه الأصول بناءً على أساس القوة الشرائية أو بناءً على أسلوب التكلفة الجارية أو بناءً على الطريقتين معاً. للمزايا العديدة التي توفرها القيمة العادلة في حال كان بالإمكان تحديدها بموضوعية، ولكون طرق التعديل مدار البحث مستندة أساساً إلى مبدأ التكلفة التاريخية وبالتالي بقيت تعاني من العيوب والملاحظات المأخوذة على هذا المبدأ.

14-ضرورة قيام الشركات المساهمة العامة الأردنية التي تمتلك حقوق إمتياز بالإعتراف بهذه الحقوق وبالقيمة العادلة لكون ذلك يؤدي إلى تحديد قيمة أصول الشركة وحقوق الملكية فيها بشكل أكثر عدالة، وبالتالي يجعل محتوى قائمة المركز المالي أكثر عدالة، مما يزيد من

كفاءة الشركة المالية أمام الدائنين بما فيهم البنوك. كما أن ذلك يؤدي إلى تحديد الأرباح المعترف بها في قائمة الدخل و يؤدي إلى تحديد الوعاء الضريبي المستند إلى معايير المحاسبة الدولية بشكل أكثر عدالة، وبالتالي يجعل محتوى قائمة الدخل أكثر عدالة، كما بينتها الحالة العملية في هذه الدراسة.

15- يوصي الباحث بضرورة إجراء مزيد من الدراسات المماثلة حول كافة الأمور المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية، وكيفية قياسها في الشركات المساهمة العامة،علماً أنه تمت الإشارة إلى بعض من هذه الشركات التي تمتلك أصولاً معنوية في هذه الأطروحة، كما يوصي الباحث كذلك بضرورة التوسع بدراسة هذا الموضوع في الشركات المساهمة الخاصة في الأردن والتي تمتلك أصولاً معنوية مثل شركة زين للإتصالات وشركة أمنية وغيرها من الشركات.

مراجع الدراسة

المراجع باللغة العربية :

– أبو زينة، فريد كامل و الشايب ، عبد الحافظ وعبابنة ، عماد والنعيمي، محمد عبد العال(2006). **الإحصاء في البحث العلمي**.عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع .

– ارسانيوس،بدر نبيه(2002).**أساليب المعالجة المحاسبية للمشتقات المالية**.مجلة المال والاقتصاد ، العدد الثاني،ص ص (129 173).

– الأسمر،صلاح (1995). **دراسة تحليلية لقانون العلامات التجارية الأردني رقم 33 لسنة 1952** " بحث مقدم للمؤتمر العربي الدولي الأول للملكية الفكرية،عمان 1995 .

– البطش ،محمد وليد وأبو زينة ،فريد كامل (2007).**تصميم البحث والتحليل الإحصائي.** عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع.

– توفيق ، محمد و حنا ، نعيم (2002). " **تنفيذ عمليات التجارة الالكترونية و التحاسب الضريبي عنها** "، بحث مقدم إلى مؤتمر التجارة الالكترونية: الآفاق و التحديات، جامعة الإسكندرية، المجلد الأول ، ص 25–80 .

– جعارات،خالد جمال(2004)." **وضع معيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم 36 المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول أثر ذلك على تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية**"، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا: عمان، الأردن.

- جعارات ، خالد جمال(2006). " **قياس القيمة العادلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية** " بحث مقدم إلى مؤتمر العلمي المهني الدولي السابع حول القيمة العادلة و الإبلاغ المالي، عمان 13-14- أيلول2006.

- حجاج،أحمد حامد(2007)"**المحاسبة المتوسطة**".الرياض:دار المريخ للنشر.

- حماد ، طارق عبد العال (2002). " **مشكلات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في البيئة المصرية بالتطبيق على البنوك** ". مجلة الاقتصاد و التجارة ،كلية التجارة ، جامعة عين شمس ،العدد(2).

- حماد ، طارق عبد العال (2003). "**المحاسبة عن القيمة العادلة** . "الإسكندرية ، مصر.

- حماد ،طارق عبد العال(2006).**دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**.الإسكندرية:الدار الجامعية .

-الحنيطي، إبراهيم و عكشة ،وائل (2006). " **دور قانون ضريبة الدخل في ترسيخ مفهوم القيمة العادلة للاستثمارات المالية** " بحث مقدم إلى مؤتمر العلمي المهني الدولي السابع حول -القيمة العادلة و الإبلاغ المالي، عمان 13-14-أيلول2006.

-الخشروم ،عبد الله حسين (2005)." **الوجيز في حقوق الملكية الصناعية و التجارية**" . عمان : دار وائل للنشر .

- الدهراوي، كمال الدين (2006)." تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار" الإسكندرية :المكتب الجامعي الحديث.

- دهمش،نعيم حسني (1995)."**القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما** .عمان:معهد الدراسات المصرفية.

- الزعبي،محمد بلال و الطلافحة،عباس(2000).**النظام الإحصائي SSPS فهم وتحليل البيانات الإحصائية**.عمان:دار وائل للطباعة و النشر.

- السعا فين ، هيثم (2006). " **مشاكل تطبيق معايير القيمة العادلة الدولية و نظرة هيئات الرقابة الحكومية** " بحث مقدم إلى مؤتمر العلمي المهني الدولي السابع حول القيمة العادلة و الإبلاغ المالي، عمان 13-14- أيلول2006

- السعافين ، هيثم (2005)." **القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية**" بحث مقدم للمؤتمر العلمي المهني السادس تحت شعار المحاسبة في خدمة الاقتصاد عمان (28 -29)أيلول2005 .

- الطرايرة ،جمال (2005). "**التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة و أثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العامة في الأردن**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة ،جامعة عمان العربية للدراسات العليا ،عمان ،الأردن.

- العامري ، شكور جايد(2005). "**محاسبة التضخم** . عملن دار زهران للنشر.

- العبد الله ، رياض و طلال الحجاوي (2000)." **مقارنة بين المفهوم المحاسبي للدخل و المفهوم الاقتصادي للدخل** ". مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية ، كلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة بغداد ،بغداد ، العراق .

- عدس ،نائل و نور ، عبد الناصر (2006). "**القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة ، دراسة لاستطلاع رأي المحاسبين القانونيين الأردنيين**" بحث مقدم إلى مؤتمر العلمي المهني الدولي السابع حول القيمة العادلة و الإبلاغ المالي، عمان 13-14-أيلول2006 .

- عصفور ، محمد و العبادي هيثم(2006). "**مفهوم القيمة العادلة و الجهات الرقابية الحكومية** " بحث مقدم إلى مؤتمر العلمي المهني الدولي السابع حول القيمة العادلة و الإبلاغ المالي، عمان 13-14- أيلول2006.

- القشي ، ظاهر (2004). "**توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة و الدخل الاقتصادي و اثر ذلك على الاقتصاد** ". مجلة الزيتونة للدراسات و البحوث العلمية ،جامعة الزيتونة ، عمان ، الأردن.

- القشي ، ظاهر و كراحة ،اشرف (2006). " **مدى قدرة أنظمة المعلومات المحاسبية المحو سبة في شركات الخدمات المالية الأردنية على التكيف مع طرق القياس بواسطة القيمة العادلة** " . بحث مقدم إلى مؤتمر العلمي المهني الدولي السابع حول القيمة العادلة و الإبلاغ المالي، عمان 13-14- أيلول2006.

- لجنة معايير المحاسبة الدولية (2000)." **معايير المحاسبة الدولية (2000)**". ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن .

- لجنة معايير المحاسبة الدولية (2002)." **معايير المحاسبة الدولية (2002)**". ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن .

- لجنة معايير المحاسبة الدولية (2003). **المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية(2003).)**". ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن .

- لجنة معايير المحاسبة الدولية (2006)." **المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية** (2006).ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن .

- لجنة معايير المحاسبة الدولية (2008)." **المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية** (2008).ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن .

- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،(2001)." **ممارسات المحاسبة المالية المتقدمة:بموجب المنهاج الدولي الذي أقرة موتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية** (الاونتكاد)،عمان.

- مطر،محمد والسويطي، موسى(2006)." **أثر إستخدام منهج القياس بالقيمة العادلة على إدارة الأرباح وعدالة البيانات المالية** " **بحث** مقدم إلى مؤتمر العلمي المهني الدولي السابع حول القيمة العادلة و الإبلاغ المالي، عمان 13-14- أيلول2006.

- مطر،محمد والجبالي،وليد والراوي ،حكمت(1996)" **نظرية المحاسبة وإقتصاد المعلومات- الإطار الفكري وتطبيقاته العملية** ".عمان:دار حنين للنشر والتوزيع.

- المعموري،علي محمد(2006). **محاسبة القيمة العادلة شريك إستراتيجي لتحقيق النظرة الصحيحة والصادقة.**" بحث مقدم في المؤتمر العلمي المهني السابع حول القيمة العادلة والابلاغ المالي: جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين،عمان (13-14)أيلول2006 .

- المملكة الأردنية الهاشمية/ وزارة الصناعة والتجارة،(1999).**القانون المعدل لقانون العلامات التجارية رقم (34)**.عمان

- المملكة الاردنية الهاشمية، وزارة المالية ،دائرة ضريبة الدخل ،1985 . **قانون ضريبة الدخل رقم (57) وتعديلاته** . عمان .

- النقيب، كمال عبد العزيز (2004). "**نظرية المحاسبة** ". عمان، دار وائل للنشر . -

- ويجانت ، جيري وكيسو، دونالد (2003)." **المحاسبة المتوسطة** " :"الجزء الأول" ،ترجمة : الحجاج،أحمد حامد ،والسلطان ،سلطان ، المحمد:،دار المريخ،الرياض،السعودية.

- ويجانت ، جيري وكيسو، دونالد (2003)." **المحاسبة المتوسطة** " :"الجزء االثاني" ،ترجمة : الحجاج،أحمد حامد ،والسلطان، سلطان المحمد:،دار المريخ،الرياض،السعودية.

References:

- Abdallah, W.(2003). **Transfer Pricing of Intangible Assets, E-Commerce, and International Taxation(on –line).** Available Http:// www.ssrn.com

- A boody, D. Barth, M.E. &, Kasznik, R. (1999**). Revaluations of Fixed Assets and Future Firm Performance**: Evidence from the U.K. Journal of Accounting and Economics 26 (1-3).

- Albrecht,W.S.& Stice,J.D.& Stice,E.K.&Skousen,K.F.(2002). **Accounting Concepts And Applications .**USA: South Western.

- Baglieri, E. Chiesa, V. Grando,A and Manzini, R. (2001). **Evaluating Intangible Assets: The Measurement OF R and D Performance**(on –line).
Available Http://www.ssrn.com.

- Belkaoui,A.R.(2000). **Accounting Theory**.UK:Thomson Learning.

- Choy, A.K. (2006). **Fair Value As A Relevant Metric: A Theoretical Investigation(on –line).** Available Http:// www.ssrn.com.

- Czarnitzki, D. and kraft, K. (2004). **On The Profitability of Innovative Assets (on –line) .** Available Http:// www.ssrn.com.

- Deloitte, T.T.(2003). **Comparison of Canadian GAAP & International Accounting Standards ,30th April** . Available http;//www. iasplus.com/country/canada.htm.

- Deloitte, T.T.(2003). **Comparison of Canadian GAAP & International Financial Reporting Standards (IFRS) ,30th** April . Available http;//www. iasplus.com/country/canada.htm.

- Dietrich, J.R., Harris, M.S. and Muller, K.A. (2001).**The Reliability of Investment Property Fair Value Estimates**. Journal of Accounting and Economics 30(2): 125-158.

- Easton, P.D., Eddey,P.H. & Harris, T.S.. (1993**). An Investigation of Revaluations of Tangible Long-Lived Assets**. Journal of Accounting Research 31(Supplement): 1-38.

-Epstein,B.J.& Mirza,A.A.(2001).**IAS 2000 , Interpretation , & Application Of International Accounting Standerd 2000** . John Wiley & Son , Inc .

- Finch, N. (2005**). Intangible Assets and Creative Impairment -An Analysis of Current Disclosure Practices by top Australian Firms**(on-line). Available Http://
www.ssrn.com

- Gibson,C.H.(2001).**Financial Reporting & Analysis "Using Financial Accounting Information**"USA;South- Western College Publishing.

- Heltzer,W & Bens,D.a.(2004) **The Information Content And Timeliness of Fair Value Accounting : An Examination of Good Will Write-offs Before,During & After Implementation of SFAS 142**(on – line). Available: Http:// www.ssrn.com

- Hendriksen,E.S .Van Breda,M.F.(2002). **Accounting Theory .** Fifth Edition, Irwin.Mc Graw-Hill.

- Herrmann, D. Inoue, T. and Thomas " **The Sale of Assets To Manage Earnings In Japan"**(on- line)**.** Available: Http:// www.ssrn.com

- Herrmann. , D. Saudagaran, S. and Thomas ,W.B.(2005). "**The Quality Of Fair Value Measures For Property , Plant , and Equipment**(on- line) **.** Available: Http://www. SSrn. Com.

- John ,m. & Wayne ,s.(2001) . **Measuring Fair Value Understanding The Issues** ,Volume (3) ,Series (1) .

- Kallapur ,S. & Kwan ,s. y .(2004). **The Value Relevance and Reliability of Brand Assets Recognized By U.K. Firms** .Available Http://
www.ssrn.com.

- Kieso,D.E.weygandt .j.j and warfied, T.D(1999). **Intermediate Accounting** .sexh Edition John Wiley and Sons ,Inc.
- Kieso, D .E. weygandt , J.J.and Warfield,T.D. (2001). **Intermediate Accounting** .eighttth Edition John Wiley and Sons ,Inc.
- Kieso, D .E. weygandt , J.J.and Warfield,T.D. (2003). **Intermediate Accounting** .Tenth Edition John Wiley and Sons ,Inc.
- Kieso, D .E. weygandt , J.J.and Warfield,T.D. (2005). **Intermediate Accounting** .twelveth Edition John Wiley and Sons ,Inc.
- Kohlbeck , M.K. and Warfield, I.(2002). **The Role of Unrecorded intangible assets in residual Income Valuation:** The Case of Banks. (on-line) Available Http:// www.ssrn.com.
- Larson,K.D And Miller,P.w And Zin,M And Nelson,M.(1993) **Fundamental Accounting Principles .. Illinois:IRWIN**
- Larson,K.D And Wild,J.J And Chiappetta,B. (1999).**Fundamental Accounting Principles .**New York : McGraw-Hill.
-Lev,B.(2003)."**Remarks On The Measurements ,Valuation & Reporting Of Intangible Assets .Economic Policy Review .Vol .9,No3**(on- line) Available Http:// www.ssrn.com.
- Menachem, M.B. and Gavious, I. (2005) . **accounting soft ware** .www.ssrn.com**Assets**(on- line **).** Available: Http://
- Muller,K.A.& Stanford,M.H.(1998).The Relative Informativeness of Fair Value Versus Historical Cost Amounts For Long – Lived Tangible Assets (on- line). Available Http:// www.ssrn.com.
- Nash,H. (2003).**Fair Value** (on- line). Available Http:// www.ssrn.com
- Needles,B.E.&Powers,M.(2001). **Financial accounting**.Newyork: Houghton Mifflin Company.
- Needles,B.E.&Powers,M.(2002).**Principles of Financial accounting**.Newyork: Houghton Mifflin Company.

- Nelson,K.K.(1966).**Fair Value Accounting For Commercial Banks**: An Empirical Analysis of SFAS No . 107. Accounting Review, Vol . 71(2).Apr
- Nichols, L. & Buerger, K. (2002). **An Investigation of The Effect of Valuation Alternatives For Fixed Assets on The Decisions of Statement Users In the United States and Germany**. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 11 (2): 155-163.
- Riedl, E.J. (2003). **An Examination of Long- Live Asset Impairment.** (on- line) Available Http:// www.ssrn.com.
- Rosa,B.D.& Bertoni, M.(2005) **Comprehensive Income ,Fair Value & Conservatism : A Conceptual Framework For Reporting Financial Performance**(on- line). Available Http:// www.ssrn.com
- Schroeder , R.G. & Clarck , m.w. (1998) . **Accounting Theory** . Sixth Edition , John wiley and Sons , Inc.
- Sekaran, U. (2003) **.Research Methods For Business**, Askill Building Approach .Four Edition, John Wiley & Sons,Inc .
- Stickney,C.P. and Well, R.L. (2000).**Financial Accounting. USA:Dryden.**
- Truong ,T.P.& Zijl, T.V.(2005,July). **Development of The Concept of Fair Value In Financial Reporting Standards** (on- line) . Available : Http:// www.ssrn.com.
- Warfield,T. & Beck,M.(2002) . The Role of Unrecorded Intangible Assets In Residual Income Valuation : The Case of Banks(on- line) . Available : Http:// www.ssrn.com.

ملحق رقم (1)

ملحق رقم (١)

شركة مصفاة البترول الاردنية المساهمة العامة المحدودة

الوضع الحالي (حصولها على الامتياز)

بند التعريفة	الوصف	الرسم النافذ	ضريبة المبيعات	2002 القيمة	2002 الرسوم المستوفاة	2003 القيمة	2003 الرسوم المستوفاة	2004 القيمة	2004 الرسوم المستوفاة	2005 القيمة	2005 الرسوم المستوفاة	2006 القيمة	2006 الرسوم المستوفاة
27.09	نفط خام	5%	0%	3,044,842	2,271	214,892	372	140,682,578	2	34,823,471	135,854	1,444,312,157	194,044
27.10	مشتقات البترول	22%	16%	6,368,754	67,463	13,806,412	233,126	53,904,326	1,293,246	73,176,598	331,574	1,892,192,629	15,506,283
27.11	غازات نفط	30%	0%	54,560,774	131,288	15,326,262	98,691	6,520,081	264,680	86,493,775	2,950,389	75,773,251	23,638
باقي بنود التعريفة	باقي السلع	22%	16%	17,168,345	2,869,690	10,768,552	1,661,385	13,039,318	2,273,589	20,076,035	3,672,529	19,535,338	3,361,541
المجموع				81,142,715	3,070,712	40,116,118	1,993,574	214,146,303	3,831,518	214,569,879	7,090,346	3,431,813,375	19,085,507

في حال عدم حصولها على الامتياز

بند التعريفة	الوصف	الرسم النافذ	ضريبة المبيعات	2002 القيمة	2002 استيفاؤها	2003 القيمة	2003 استيفاؤها	2004 القيمة	2004 استيفاؤها	2005 القيمة	2005 استيفاؤها	2006 القيمة	2006 استيفاؤها
27.09	نفط خام	5%	0%	3,044,842	152,242	214,892	10,745	140,682,578	7,034,129	34,823,471	1,741,174	1,444,312,157	72,215,608
27.10	مشتقات البترول	22%	16%	6,368,754	2,644,307	13,806,412	5,732,422	53,904,326	22,381,076	73,176,598	30,382,923	1,892,192,629	785,638,380
27.11	غازات نفط	30%	0%	54,560,774	16,368,232	15,326,262	4,597,879	6,520,081	1,956,024	86,493,775	25,948,133	75,773,251	22,731,975
باقي بنود التعريفة	باقي السلع	22%	16%	17,168,345	7,128,297	10,768,552	4,471,103	13,039,318	5,413,925	20,076,035	8,335,570	19,535,338	8,111,072
المجموع				81,142,715	26,293,078	40,116,118	14,812,148	214,146,303	36,785,154	214,569,879	66,407,799	3,431,813,375	888,697,035

فرق الرسوم

بند التعريفة	الوصف	الرسم النافذ	ضريبة المبيعات	2002 القيمة	2002 استيفاؤها	2003 القيمة	2003 استيفاؤها	2004 القيمة	2004 استيفاؤها	2005 القيمة	2005 استيفاؤها	2006 القيمة	2006 استيفاؤها
27.09	نفط خام	5%	0%	3,044,842	-149,972	214,892	-10,373	140,682,578	-7,034,127	34,823,471	-1,605,320	1,444,312,157	-72,021,563
27.10	مشتقات البترول	22%	16%	6,368,754	-2,576,844	13,806,412	-5,499,296	53,904,326	-21,087,830	73,176,598	-30,051,350	1,892,192,629	-770,132,097
27.11	غازات نفط	30%	0%	54,560,774	-16,236,944	15,326,262	-4,499,188	6,520,081	-1,691,344	86,493,775	-22,997,743	75,773,251	-22,708,337
باقي بنود التعريفة	باقي السلع	22%	16%	17,168,345	-4,258,607	10,768,552	-2,809,718	13,039,318	-3,140,336	20,076,035	-4,663,041	19,535,338	-4,749,531
المجموع الفرق في الرسوم				81,142,715	-23,222,366	40,116,118	-12,818,575	214,146,303	-32,953,637	214,569,879	-59,317,454	3,431,813,375	-869,611,528

مجموع فرق الرسوم -997,923,560

ملحق رقم (2)
اسئلة المتغير المستقل (القيمة العادلة)

الر قم	السؤال	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
.1	ان المحاسبة عن القيمة العادلة لا تحقق العدالة والتمثيل الصادق عند قياس الاصول المعنوية.					
.2	ان القياس المحاسبي المستند الى المحاسبة عن القيمة العادلة لا يقوم على فرضية عدم ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد .					
.3	ان استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية يعنى عدم كفاية مخصصات الاطفاء لاستبدال هذه الاصول عند ارتفاع اسعارها.					
-4	لا يؤدي استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للاصول المعنوية الى تحقيق خاصية المقارنة للمعلومات المحاسبية .					
-5	لا يحقق استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للاصول المعنوية الحيادية(الموضوعية) عند قياس قيم هذه الاصول بسبب الإجتهادات والأحكام الشخصية .					
-6	لا حاجه لكثير من التقديرات عند إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية مثل تقدير العمر الإنتاجي وطريقة الإطفاء .					
-7	لا يساهم إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية في توحيد خصائص وصفات المعلومات المحاسبية،على الرغم من أن لها نفس القوة الشرائية .					
-8	لا يوجد وعي كافي لدى المحاسبين ومدققي الحسابات والمدراء الماليين والإدارات في الشركات المساهمة العامة الأردنية حول مفهوم وكيفية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة.					
-9	لا يؤدي إعتماد الشركات المساهمة العامة الأردنية لمعايير المحاسبة الدولية الى تسهيل إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية					

10	لا توجد مشاكل في الإعتراف بالأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية .					
11	لا توجد إختلافات في نتائج البدائل المختلفة لقياس القيمة العادلة للأصول المعنوية .					
12	لا تستخدم المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية في تجميل الأرباح من قبل الإدارة .					
13	لم تحدد معايير المحاسبة الدولية كيفية تحديد القيمة العادلة في حال الوصول الى قيم مختلفة نتيجة إستخدام البدائل المختلفة لقياس هذه القيمة .					
14	لا تتوفر أسواق نشطة للأصول المعنوية مما يعيق تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة لهذه الأصول في الشركات المساهمة العامة الأردنية .					
15	لا تتوفر خبرات داخلية و بالشكل الكافي في الشركات المساهمة العامة الأردنية لتحديد القيمة العادلة مما يعيق تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة لهذه الأصول .					
16	لا يتوفر خبراء خارجيين وبالشكل الكافي لتحديد القيمة العادلة للأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية مما يعيق تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة لهذه الأصول					
17	إرتفاع كلفة الخبراء في تحديد القيمة العادلة للأصول المعنوية لا يعيق تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة لهذه الأصول في الشركات المساهمة العامة الأردنية .					
18	لا تشجع إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية على إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية .					
19	لا يؤدي إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية الى الوصول الى معلومات ملائمة .					
20	لا يؤدي إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية الى الوصول الى معلومات موثوقة .					

21	**لا تسمح معايير المحاسبة الدولية بالاعتراف بالارتفاع في قيم الأصول المعنوية ضمن قائمة الدخل، عند قياس هذه الأصول بالقيمة العادلة بينما تسمح بالاعتراف بالانخفاض في قيمتها . (مما يعني ضرورة تعديل المعايير لتسمح بذلك)**					
22	**لا يؤدي إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية الى زيادة القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية.**					

اسئلة المتغير التابع الاول (محتوى القوائم المالية)

الرقم	السؤال	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
.23	لا يوجد علاقة بين إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية(المعترف بها بالتكلفة أو غير معترف بها) وبين مصاريف إطفاء هذه الأصول .					
.24	لا يوجد علاقة بين إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية(المعترف بها بالتكلفة أو غير معترف بها) وبين الأرباح المعترف بها في قائمة الدخل					
-25	لا يؤدي إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية الى تحقيق أرباح صورية وذلك عندما تكون القيمة العادلة لهذه الأصول أكبر من قيمتها الدفترية "لكون قسط الإطفاء المعترف به أقل من الواقع" .					
.26	لا يؤدي إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية الى المحافظة على قيمة المنشأة من التاكل في حالة التضخم .					
.27	لا يعكس التغير في مجموع الأصول بما فيها الأصول المعنوية في بداية الفترة المحاسبية ونهايتها مستوى أداء الشركة "وذلك عند قياس هذه الأصول بالقيمة العادلة " .					
28	لا يؤدي إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول بما فيها الأصول المعنوية في القوائم المالية الى جعل المعلومات المستمدة منها ذات مضمون واحد لكافة مستخدمي هذه المعلومات .					

.29	لا يؤدي تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية كعنصر من عناصر القوائم المالية بإستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة الى تحديد قيمة الدخل الحقيقي .					
30	لا يؤدي تحديد قيم الأصول بما فيها الأصول المعنوية في القوائم المالية بإستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة الى مؤشرات تحليل مالي أكثر دقة وذات جدوى إفضل عند إتخاذ القرارات.					
31	لا يؤدي تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية كعنصر من عناصر القوائم المالية بإستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة الى المحافظة على القدرة الإنتاجية وبالتالي المساهمة في إستمرار الشركة .					
.32	لا يؤدي تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية في القوائم المالية بإستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة الى أن يكون المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية معبرا عن الأحداث الإقتصادية للشركة.					
33	لا يؤدي إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية الى تحديد القيمة الحقيقية لحقوق الملكية في الشركات المساهمة العامة الأردنية.					
34	لا يؤدي إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية الى تحديد القيمة الحقيقة للأرباح المعترف بها في قوائم الدخل في الشركات المساهمة العامة الأردنية					
35	لا يؤدي إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية الى تحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر الميزانية العمومية بشكل أكثر دقة.					

36	**لا يؤدي تقييم الأصول المعنوية كعنصر من عناصر القوائم المالية بإستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة الى التمثيل الصادق للمعلومات الواردة في القوائم المالية.**					
-37	**لا يؤدي تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية كعنصر من عناصر القوائم المالية بإستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة الى زيادة القابلية لفهم المعلومات الواردة في القوائم المالية.**					
38	**لا يؤدي تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية في القوائم المالية بإستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة الى زيادة الإعتمادية(الموثوقية) على البيانات الواردة في القوائم المالية .**					
39	**لا يؤدي تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية كعنصر من عناصر القوائم المالية بإستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة الى جعل القوائم المالية أكثر ملاءمة لإتخاذ القرارات .**					
40	**لا يؤدي تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية في القوائم المالية بإستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة الى قابلية المقارنة ما بين المعلومات الواردة بالقوائم المالية لسنوات مختلفة .**					
41	**لا يؤدي تقييم الأصول بما فيها الأصول المعنوية في القوائم المالية بإستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة الى تحقق الحيادية والموضوعية في المعلومات الواردة في القوائم المالية.**					
42	**لا يؤثر الإعتراف بالأصول المعنوية التي لم يعترف بها في القوائم المالية على محتوى القوائم المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية.**					

.43	**لا يؤثر الإعتراف بالأصول المعنوية على أساس القيمة العادلة بدلا من التكلفة في القوائم المالية على محتوى القوائم المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية .**					
.44	**لا يؤدي إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول بما فيها الأصول المعنوية في القوائم المالية الى زيادة حقوق الملكية من خلال الأرباح غير المتحققة.**					

اسئلة المتغير التابع الثانى (الوعاء الضريبى)

الرقم	السؤال	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
.45	لا يوجد علاقة بين إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية التي لم يعترف بها بالقوائم المالية وبين الوعاء الضريبي في الشركات المساهمة الأردنية .					
46	لا يوجد علاقة بين إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية التي تم الإعتراف بها بالتكلفة بالقوائم المالية وبين الوعاء الضريبي في الشركات المساهمة الأردنية .					
.47	لا يشجع قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ على إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية.					
48	لا يحتاج قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ للتعديل بحيث يسمح بإستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة .					
49	لا يتعارض قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ مع المعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بقياس وإطفاء الأصول المعنوية					
50	لا يسمح قانون ضريبة الدخل الأردني بتنزيل مصاريف الإطفاء المستندة الى القيمة العادلة لغايات الوصول الى الدخل الخاضع للضريبة مما يعيق تطبيقها.					
51	لا يؤدي إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية الى تحقيق أرباح صورية يتحقق عليها ضرائب صورية وذلك عندما تكون القيمة العادلة لهذه الأصول أكبر من قيمتها الدفترية (حيث مصاريف الإطفاء تكون أقل من الواقع) .					

52	لا يؤدي إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية الى تقليل الأرباح وبالتالي تخفيض الضرائب المستحقة، وذلك عندما تكون القيمة العادلة أقل بكثير من القيمة الدفترية(حيث مصاريف الإطفاء تكون أكبر من الواقع).					
-53	أن تعديل قانون الضريبة الدخل بحيث يسمح بالإعتراف بمصاريف إطفاء القيمة العادلة للأصول المعنوية مع اخضاع أرباح اعادة القييم للضريبة يؤدي إلى زيادة ايرادات دائرة ضريبة الدخل .					

أثر تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على محتوى القوائم المالية والوعاء الضريبي في الشركات المساهمة العامة الأردنية

إعداد
ماجد عبد المجيد قباجه

إشراف

الأستاذ الدكتور بشير البنا

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر استخدام "المحاسبة عن القيمة العادلة" للأصول المعنوية على محتوى القوائم المالية والوعاء الضريبي في الشركات المساهمة العامة الأردنية. وبناءً على ذلك تمت صياغة فرضيتين للدراسة الأولى "لا يوجد أثر لتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية على محتوى القوائم المالية، والثانية "لا يوجد أثر لتطبيق"المحاسبة عن القيمة العادلة" للأصول المعنوية على "الوعاء الضريبي. أما من حيث **متغيرات الدراسة** فتمثلت بالمتغير المستقل وهو "المحاسبة عن القيمة العادلة" للأصول المعنوية، والمتغيرات التابعة وهي محتوى القوائم المالية و الوعاء الضريبي.

أما من حيث نوع الدراسة فهي دراسة وصفية ميدانية تحليلية **أما مجتمع الدراسة فتكون من** الشركات المساهمة العامة الأردنية ومن مقدري ضريبة الدخل في دائرة ضريبة الدخل. أما **عينة الدراسة** فقد تم استخدام أسلوب العينة الطبقية العشوائية لاختيار عينة الدراسة. وقد تم استخدام مصادر البيانات الثانوية بالإضافة إلى مصادر البيانات الأولية وهي الاستبانة والمقابلة الشخصية، وتم التأكد من صدق هذا المقياس و ثباته ولغايات اختبار فرضيات الدراسة، فقد تم استخدام اختبار T وتحليل الارتباط وتحليل التباين الأحادي لتحديد فيما إذا هناك تأثير للمتغير المستقل على المتغيرات التابعة، وبالتالي قبول أو رفض فرضيات

الدراسة. **وتوصل الباحث الى مجموعة من النتائج أهمها:**

هناك مزايا وهناك عيوب لتطبيق "المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المعنوية. وهناك عوامل عديدة تساعد على تطبيقها في الشركات المساهمة الأردنية. كما بينت الدراسة أنه يوجد تأثير للمتغير المستقل "المحاسبة عن القيمة العادلة"على محتوى القوائم المالية والوعاء الضريبي.كما بينت أن هناك تعارضاً ما بين بعض مواد قانون ضريبة الدخل الأردني والمعايير المحاسبية الدولية ومنها: إن القانون لا يعترف بالخسائر الفعلية المتحققة عند بيع الأصول المعنوية .كما اعتبر القانون أن كل المبالغ المقبوضة من بيع أو تأجير الأصول المعنوية (وليس الأرباح المتحققة) هي إيرادات خاضعة للضريبة.كما أنه لا يعترف بالخسائر الناجمة عن انخفاض قيمة هذه الأصول بموجب المعيار المحاسبي رقم (36).كما أن مدة إطفاء هذه الأصول بموجب القانون لا تتوافق مع المعايير المحاسبية.وأخيراً لا يسمح القانون بإطفاء هذه الأصول بناءً على القيمة العادلة. **أما أهم توصيات الدراسة فكانت كما يلي:**

1- ضرورة تطبيق "المحاسبة عن القيمة العادلة" للأصول المعنوية في الشركات المساهمة العامة الأردنية (مع مراعاة أن تحدد هذه القيمة من جهات فنية متخصصة محايدة وتحت إشراف حكومي مع وجود صلاحية للقضاء للنظر بالخلافات حولها. 2- ضرورة التفكير الجدي من قبل القائمين على علم المحاسبة والتشريعات المتعلقة بها في دعم تطبيق القيمة العادلة على الأقل جنبا الى جنب مع مبدأ "التكلفة التاريخية" لحين التغلب على أغلب معوقات تطبيق القيمة العادلة.3- ضرورة قيام المشرعين لعلم المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية بدراسة إمكانية الاعتراف بالأصول المعنوية المولدة داخليا لكون عدم الاعتراف بها يؤثر على محتوى القوائم المالية .4-يوصي الباحث بإجراء بعض التعديلات على قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ بحيث تسمح بما يلي :أ- إخضاع الأرباح المتحققة من بيع الأصول المعنوية للضريبة وليس كل المبالغ المقبوضة.ب- ضرورة الاعتراف بالخسائر المتحققة عند بيع هذه الأصول .ت- السماح باستخدام "المحاسبة عن القيمة العادلة" للأصول المعنوية عند قياسها وإطفاؤها .ث- أن يسمح القانون بالاعتراف بالخسائر الناجمة عن إنخفاض قيمة هذه الأصول في حال انخفاضها بموجب المعيار المحاسبي رقم (36).
ج- إعادة النظر في مدة إطفاء هذه الأصول التي فرضها القانون وهي (10 سنوات) لتتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية. 5-ضرورة إعداد قوائم مالية بناءً على القيمة العادلة تتضمن المكاسب والخسائر بما فيها الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للأصول بما فيها الأصول المعنوية، بالإضافة إلى القوائم المعدة وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

The Effect of Applying Fair Value Accounting on Intangible Assets on Content of Financial Statement & Tax Base in Jordanian Public Shareholding Corporations

Prepared by
Majed Abed almajid Qabajeh

Supervised by
Professor Basheer Albana

Abstract

The purpose of this study is to clarify the effects of using "Fair value Accounting" on Intangible assets on "Financial Statements Content" and the tax base of the Jordanian public shareholding corporations.

Accordingly, two hypotheses of the study have been formulated the first of which is that there is" no effect of applying fair value accounting" on intangible assets on the "content of financial statements" ,and the second says that there is no effect of applying fair value accounting" on intangible assets on the "tax base".

The study variable are represented by the independent variable which is the "fair value accounting" on intangible assets and the dependent variables which contains "financial statements content" and a "tax base".

Concerning the type of this study, it is an analytical descriptive field one..

The Population of this study is_Public shareholding corporations and Income tax evaluators in the Income Tax Department.

Random class sample method was used in accordance with statistical laws that identify typical size of the sample.

Concerning study tools, two types of which were used: secondary data sources and primary data sources in addition to questionnaires and personnel interview . the precision and the stability of the questioner have been tested and proved to be right.

Concerning hypotheses` testing , correlation analysis , the simple line regression and "T" test were used to identify the effect and the relation ship between the independent variable and the dependent ones and accordingly accept or reject the hypotheses of the study .

The researcher has reached various significant results as follow:

There are advantages and disadvantages of the application of “fair value accounting” of the Intangible Assets and there are many factors which help in the application of “fair value accounting” of the intangible assets. Also, there is an effect and a relationship between the independent variable " Fair value Accounting" and the dependent variable "content of Financial Statements" and tax base. Finally, there is a contradiction between Jordanian tax law and international accounting standards. For example , the law doesn't recognize the losses of sales of intangible assets or the losses of impairments of these assets. Also, the amortization period doesn’t comply with international accounting standards. Finally, such law doesn't consider the profits of sales of intangible assets be subjected to tax but it considers all revenues of such as a sale be subjected to tax.

The main significant recommendations were:

-The necessity of implementation of “Fair Value Accounting” on intangible assets in the Jordanian public shareholding corporations, (taking into account that this value should be specified by neutral specialized technical bodies under the supervision of government and subjected to judicial authorities in case of differences)

-The necessity of serious thinking by specialists in accounting and legislations related to it in the support of applying “Fair Value” at least together with the principle of “historical cost” until overcoming the obstacles of applying “Fair Value”

- The researcher recommends reforming the Jordanian applied Income Tax Law to allow:

a- using “fair value accounting” on intangible assets and depletion” expenses in accordance with “fair value” that makes the law consistent with international accounting standards .

b- recognizing the losses of sales of intangible assets or the losses of impairments of these assets. c-

revise the amortization period to be complied with international accounting standards.

d- consider the profits of sales of intangible assets be subjected to tax

-Finally, to prepare financial statements according to fair value accounting in addition to traditional statements